

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Účetnictví a daňové zatížení fyzických osob daňových nerezidentů v České republice
Accounting and Tax Burden of Non-resident Persons in the Czech Republic

Student: Kamila Bučková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.

Ostrava 2012

Zadání bakalářské práce

Student: **Kamila Bučková**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně

Specializace: 02 Účetnictví a daně

Téma: Účetnictví a daňové zatížení fyzických osob daňových nerezidentů v České republice
Accounting and Tax Burden of Non-resident Persons in the Czech Republic

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Právní úprava podnikání daňových nerezidentů v České republice
 3. Účetnictví a daňové zatížení fyzické osoby daňového nerezidenta
 4. Postupy účtování a zdaňování příjmů fyzických osob daňových nerezidentů v praxi
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

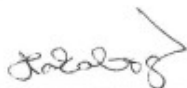
- KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2011*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 440 s. ISBN 978-80-7263-650-1.
- RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 422 s. ISBN 978-80-7263-511-5.
- VYBÍHAL, Václav. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2010*. Praha: Grada Publishing, 2010. 216 s. ISBN 978-80-247-3426-2.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 11.05.2012



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Účetnictví a daňové zatížení fyzických osob daňových nerezidentů v České republice vypracovala samostatně pod vedením Ing. Šárky Kryškové, Ph.D. a veškerou literaturu, kterou jsem použila, jsem uvedla v seznamu literatury. Přílohy jsem samostatně upravila a doplnila.“

V Ostravě dne 11. 5. 2012



Kamila Bučková

OBSAH

1	ÚVOD	5
2	PRÁVNÍ ÚPRAVA PODNIKÁNÍ DAŇOVÝCH NEREZIDENTŮ V ČESKÉ REPUBLICE	6
2.1	Smlouva o zamezení dvojího zdanění	7
2.1.1	Definice rezidenta z pohledu smlouvy	8
2.1.2	Definice stálé provozovny	8
2.1.3	Zamezení dvojího zdanění	8
2.1.4	Zásada rovného nakládání	9
2.2	Živnostenský zákon	9
2.3	Zákon o dani z přidané hodnoty	10
2.3.1	Osoby povinné k dani, registrace k dani, místní příslušnost	10
2.3.2	Zdaňovací období, daňové přiznání a splatnost daně	11
2.3.3	Daňové doklady	12
2.3.4	Předmět daně, zdanitelná plnění, místo plnění	13
2.3.5	Sazby daně	13
2.3.6	Dodání zboží, pořízení zboží z jiného členského státu	14
2.3.7	Datum uskutečnění zdanitelného plnění	15
2.4	Zákon o silniční dani	16
2.5	Daňový řád	17
2.6	Zákon o pojistném na sociální zabezpečení	18
2.6.1	OSVČ	18
2.6.2	Zaměstnanci	19
2.7	Zákon o pojistném na veřejné zdravotní pojištění	19
2.7.1	OSVČ	19
2.7.2	Zaměstnanci	20
2.8	Ostatní právní předpisy	21
2.8.1	Dvoustranné smlouvy o sociálním zabezpečení	21
3	ÚČETNICTVÍ A DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ FYZICKÉ OSOBY DAŇOVÉHO NEREZIDENTA	22
3.1	Účetní legislativa	22
3.1.1	Vedení účetnictví fyzických osob daňových nerezidentů	23
3.1.2	Rozsah vedení účetnictví fyzických osob daňových nerezidentů	23
3.1.3	Účetní závěrka fyzických osob daňových nerezidentů	24
3.1.4	Způsoby oceňování	25
3.1.5	Inventarizace majetku a závazků a úschova účetních dokladů	26
3.1.6	Vnitřní směrnice fyzické osoby daňového nerezidenta	27
3.2	Vybrané postupy účtování podle Českých účetních standardů	28
3.2.1	Účty a zásady účtování na účtech	28
3.2.2	Otevírání a uzavírání účetních knih	28
3.2.3	Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	30

3.2.4	Zásoby	32
3.2.5	Náklady a výnosy	33
3.3	Zákon o dani z příjmů a daňové zatížení fyzické osoby daňového nerezidenta	37
3.3.1	Vymezení daňových nerezidentů v ČR	37
3.3.2	Předmět daně z příjmů	37
3.3.3	Příjmy a daňově uznatelné náklady z podnikání	37
3.3.4	Základ daně	38
3.3.5	Daňová povinnost fyzické osoby nerezidenta v ČR	39
4	POSTUPY ÚČTOVÁNÍ A ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB DAŇOVÝCH NEREZIDENTŮ V PRAXI	41
4.1	Postupy účtování	43
4.1.1	Účtová osnova, počáteční rozvaha	43
4.1.2	Účtování dlouhodobého majetku	43
4.1.3	Účtování pořízení zboží, přiznání a odpočet DPH z pořízení zboží z EU	45
4.1.4	Účtování nákladů	47
4.1.5	Účtování výnosů	48
4.1.6	Účtování mezd	49
4.1.7	Účetní závěrka a uzávěrka	51
4.2	Zdaňování příjmů fyzických osob	53
4.2.1	Výpočet daňového základu	53
4.2.2	Výpočet daně	54
4.2.3	Slevy na dani	55
5	ZÁVĚR	58
	Seznam použité literatury	62
	Seznam zkratk	64
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Přílohy	

1 ÚVOD

V průběhu druhé poloviny 20. století začaly ve světě probíhat procesy globalizace, které znamenaly otevření trhů jednotlivých států pro zahraniční osoby a firmy, růst objemu mezinárodních obchodů a problémy se zdaňováním příjmů na území těchto států. Problémy týkající se vícenásobného zdaňování příjmů jsou řešeny uzavíráním mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění pro oblast daní.

Rostoucí význam mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění pro zahraniční podnikatele v České republice přinesl vstup České republiky do Evropské unie. Zejména čtyři základní svobody vnitřního trhu Evropské unie, kterými jsou volný pohyb osob, kapitálu, služeb a zboží znamenaly rozšíření mezinárodního obchodu mezi státy Evropské unie. Zahraniční podnikatelé a společnosti na území České republiky podnikají, umisťují zde sídla svých podniků a vytvářejí na území České republiky zdanitelné příjmy.

V současné době podniká v České republice 1 950 323 osob. Téměř 5 % podnikatelů představují osoby jiného, než českého občanství. K 31. 12. 2011 bylo v České republice evidováno 1 712 polských podnikatelů, přičemž v Severomoravském kraji jich působí téměř 30 % z celkového počtu.¹

Bakalářská práce si klade za cíl popsat podmínky podnikání fyzické osoby, občana Polské republiky na území České republiky, jeho způsob vedení účetnictví a zjišťování daňové povinnosti.

Prvá část práce bude věnována nejdůležitějšímu právnímu minimu, které by měl každý takový podnikatel znát. Cílem je popsat právní předpisy, jejichž obsah je pro fyzickou osobu daňového nerezidenta podnikajícího na území naší republiky závazný. Zaměří se také na význam mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Českou republikou a Polskou republikou.

Druhá teoretická část se bude zabývat vedením účetnictví fyzické osoby daňového nerezidenta, souvisejícími právními předpisy, zákonem o účetnictví, vybranými Českými účetními standardy a vyhláškou č. 500/2000 Sb. Popíše vymezení a povinnosti účetní

¹ Počty podnikatelů dle občanství podnikajících v České republice [online] [cit.18.1.2012]. Dostupné z <http://www.mpo.cz/dokument77802.html>

jednotky vyplývající z této legislativy a konkrétní postupy podnikatele v průběhu účetního období.

Třetí kapitola bude věnována praktickému postupu účtování a zdaňování fiktivního podnikatele fyzické osoby daňového nerezidenta, pana Jana Nowaka, občana Polské republiky. Tento podnikatel nerezident působí v České republice od roku 2008, má pronajatou prodejnu, zaměstnává 2 osoby na hlavní pracovní poměr. Kapitola bude rozdělena na dvě části. První část se bude zabývat účetnictvím podnikatele nerezidenta v průběhu zdaňovacího období. Na jednotlivých příkladech budou popsány situace, se kterými se v průběhu svého podnikání může pan Nowak setkat a bude popsán postup účtování účetních případů. Druhá část této kapitoly bude věnována závěrečným účetním operacím, roční závěrce a uzávěrce a zjišťování výsledku hospodaření, úpravě výsledku hospodaření na daňový základ a výpočtu daňových povinností a možnostem jejich optimalizace. V této části budou popsány a na konkrétním případě ukázány rozdíly v uplatňování slev na dani fyzických osob daňových nerezidentů.

Závěrečná část této bakalářské práce bude věnována celkovému shrnutí nejdůležitějších podmínek podnikání fyzických osob daňových nerezidentů v České republice.

2 PRÁVNÍ ÚPRAVA PODNIKÁNÍ DAŇOVÝCH NEREZIDENTŮ V ČESKÉ REPUBLICE

2.1 Smlouva o zamezení dvojího zdanění

Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Polské republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku se vztahuje v České republice na daň z příjmů fyzických a právnických osob a na daň z nemovitostí. Byla podepsána ve Varšavě dne 23. 6. 1993.

Podstatou mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění je vyloučit mezinárodní dvojí nebo vícenásobné zdanění a také zamezit daňovým únikům. (Vybíhal, 2010, s. 159) Velmi důležité pro určení způsobu zdanění je rozhodnout, zda je poplatník v České republice daňovým rezidentem nebo daňovým nerezidentem. Postup určení daňového rezidenta lze nalézt ve Smlouvách o zamezení dvojího zdanění, a také v zákoně o dani z příjmů. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají vyšší právní sílu než národní zákony. [7]

Poplatník daňový rezident, je taková osoba, která se na území určitého státu zdržuje stanovenou dobu 183 dnů, nebo má v tomto státě umístěný svůj majetek, nebo zde dosahuje příjmů. Daňový rezident má vůči tomuto státu neomezenou celosvětovou daňovou povinnost. Tato daňová povinnost se vztahuje jak na příjmy dosažené na území tohoto státu, tak i na příjmy plynoucí ze zahraničí.

Daňový nerezident určitého státu má vůči tomuto státu omezenou daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území tohoto určitého státu. [16]

Zákon o dani z příjmů č. 586/1992 Sb., v § 2 určuje, které fyzické osoby mají daňovou povinnost vztahující se jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zahraničí a které fyzické osoby mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky.

Z výše uvedeného vyplývá, proč je tak důležité určení rezidentství poplatníka.

Dne 13. 9. 2011 byla ve Varšavě podepsaná nová Smlouva mezi Českou republikou a Polskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní

z příjmů. V současné době probíhají přípravné legislativní změny vedoucí k její ratifikaci. Předpokládá se, že v průběhu roku 2012 vstoupí tato nová smlouva v platnost. Do doby ratifikace nové smlouvy zůstává v platnosti smlouva z 23. 6. 1993.

2.1.1 Definice rezidenta z pohledu smlouvy

Smlouva o zamezení dvojího zdanění řeší určení státu, ve kterém je fyzická osoba rezidentem. Smlouva v článku č. 4 definuje rezidenta jednoho smluvního státu jako každou osobu, která je podle práva tohoto státu podrobena zdanění ve státě, ve kterém má své bydliště nebo stálý pobyt nebo místo vedení. Pokud by fyzická osoba byla rezidentem podle výše uvedeného v obou smluvních státech, určuje její postavení postupně středisko životních zájmů, kterým se rozumí užší osobní nebo hospodářské vztahy, stát, ve kterém se obvykle zdržuje, státní občanství a vzájemná dohoda příslušných úřadů obou států.

2.1.2 Definice stálé provozovny

Smlouva definuje v článku č. 5 stálou provozovnu jako trvalé zařízení pro podnikání, ve kterém podnik vykonává zcela nebo z části svoji činnost. Jako stálou provozovnu určuje, např. místo vedení, závod, kancelář, továrnu, dílnu apod.

2.1.3 Zamezení dvojího zdanění

Článek č. 24 smlouvy řeší způsob zamezení dvojího zdanění příjmů pobíraných na území ČR občany Polské republiky a příjmy občanů Polské republiky na území České republiky.

Z pohledu rezidenta Polska je zamezeno dvojímu zdanění tak, že příjmy získané v České republice, mimo dividendy, úroky a licenční poplatky, jsou zdaňovány pouze na území České republiky. Polsko tyto příjmy ze zdanění vyjme. Dividendy, úroky a licenční poplatky se zdaňují v Polské republice a je povoleno snížit vypočtenou částku daně o částku zaplacenou na území ČR.

Z pohledu rezidenta České republiky je zamezeno dvojímu zdanění tak, že Česká republika může do základu, ze kterého se stanovuje daňová povinnost, zahrnout příjmy, které mohou být zdaněny v Polsku. Povolí však částku vypočtené daně snížit o částku rovnající se dani zaplacené v Polsku. [16]

2.1.4 Zásada rovného nakládání

V článku č. 25 smlouvy je ujednáno, že nerezident i příslušník jednoho smluvního státu nemůže být ve stejné situaci podroben jinému zdanění nebo povinností ve druhém smluvním státě, než kterým jsou podrobeni jeho rezidenti - státní příslušníci.

2.2 Živnostenský zákon

Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, v platném znění, říká, že živnost je soustavná činnost, kterou provozuje podnikatel nerezident samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku při splnění podmínek stanovených zákonem.

Všeobecnými podmínkami jsou věk 18 let, bezúhonnost a způsobilost k právním úkonům. Fyzická osoba daňový nerezident je povinna ohlásit podnikání živnostenskému úřadu, a to například osobně přímo na živnostenském úřadě - centrálním registračním místě, prostřednictvím kontaktního místa veřejné správy nebo elektronicky do datové schránky živnostenského úřadu pomocí Jednotného registračního formuláře (JRF), doložením výpisu z evidence trestů nebo rovnocenným dokladem vydaným příslušným soudním nebo správním orgánem státu, jehož je státním příslušníkem, doložením dokladu prokazujícím právní důvod pro užívání prostor, do nichž fyzická osoba umístila své místo podnikání a úhradou správního poplatku ve výši 1 000 Kč u prvního ohlášení a 500 Kč u dalších ohlášení živností. Prostřednictvím JRF lze učinit podání i k dalším úřadům, a to finančnímu úřadu, zdravotní pojišťovně, správě sociálního zabezpečení a úřadu práce.

Občan členského státu Evropské unie musí pro provozování volných činností splňovat všeobecné podmínky provozování živnosti. Podnikatel nerezident nemusí mít trvalý pobyt na území České republiky a nemusí předložit doklad o povolení trvalého pobytu v České republice. Pro provozování činností vázaných, řemeslných a koncesovaných je nutné mimo všeobecné podmínky splnění zvláštních podmínek, kterými jsou odborná nebo jiná způsobilost. Tu lze prokázat dokladem o uznání odborné kvalifikace vydaným uznávacím orgánem podle zákona o uznávání odborné kvalifikace nebo doklady o odborné kvalifikaci, které osvědčují, že předmětnou činnost vykonával v jiném členském státě Evropské unie po dobu stanovenou v zákoně.

Lhůta pro zápis do živnostenského rejstříku a vydání výpisu je 5 dnů ode dne ohlášení, pokud ohlašovatel splní podmínky dané zákonem.

Povinnosti podnikatele nerezidenta jsou uvedeny v živnostenském zákoně v § 31. Zejména je to provozování podnikání v rozsahu živnostenského oprávnění uvedeném ve výpise. Dále je podnikatel nerezident povinen označit místo podnikání viditelně s uvedením názvu, jména a příjmení a identifikačního čísla. V provozovně určené pro prodej zboží nebo poskytování služeb musí zajistit, aby v prodejní době nebo době určené pro styk se spotřebiteli byla přítomna osoba se znalostí českého nebo slovenského jazyka. Podnikatel je povinen vydat na žádost zákazníka doklady o prodeji zboží a o poskytnutí služby. Na dokladu musí být uvedeno označení podnikatele obchodní firmou, popřípadě názvem nebo jménem a příjmením, a identifikačním číslem, datum prodeje zboží nebo poskytnutí služby, druh zboží nebo služby a cena.

Kontrolu povinností daných živnostenským zákonem provádí živnostenský úřad. [10]

2.3 Zákon o dani z přidané hodnoty

Další ze zákonů, se kterým by se měl podnikatel nerezident při podnikání v České republice seznámit, je zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění.

2.3.1 Osoby povinné k dani, registrace k dani, místní příslušnost

Osoba povinná k dani z přidané hodnoty je definována v § 5 zákona o dani z přidané hodnoty jako fyzická nebo právnická osoba, která má sídlo nebo místo podnikání na území České republiky a uskutečňuje ekonomické činnosti. Ekonomickou činností se rozumí soustavně vykonávaná činnost obchodníků nebo osob poskytujících služby, výrobců a také soustavné využívání majetku za účelem získávání příjmů.

Plátce daně

Osoby povinné k dani s místem nebo sídlem v tuzemsku, jejichž obrat za předcházejících 12 měsíců nepřesáhl částku jeden milion korun, jsou podle § 6 osvobozeny od uplatňování daně. Překročením obratu se osoby povinné k dani musí registrovat k dani a plátcem daně se stávají od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž došlo k překročení obratu. Registrují se podáním přihlášky u místně příslušného finančního úřadu do 15 dnů od měsíce, v němž obrat překročily. Obratem se rozumí souhrn úplat bez daně

za dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Do obratu se nezahrnují úplaty z prodeje dlouhodobého majetku a příležitostně uskutečněná plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně.

Osoba povinná k dani se také stává plátcem daně, pokud v kalendářním roce pořídí zboží z jiného členského státu v hodnotě vyšší než 326 000 Kč. Dalšími z případů, kdy se osoba povinná k dani stane osobou registrovanou k dani, může být například pořízení zboží podléhajícího spotřební dani, pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu nebo přijetí služby od osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku. V těchto případech se stává podnikatel plátcem ke dni takovéto události a má povinnost podat přihlášku do 15 dnů ode dne, kdy se stal plátcem. [21]

Na osoby jiných států tzn. fyzické osoby daňové nerezidenty, se osvobození podle § 6, od novely zákona účinné od 1. 1. 2009, nevztahuje, mají povinnost podat přihlášku k registraci a stávají se plátcí ke dni, kdy si na území České republiky zřídí provozovnu nebo začnou vykonávat ekonomickou činnost. Lhůta pro registraci je do 15 dnů od vzniku provozovny.

V případě, že podnikatel nesplní povinnost registrovat se k dani z přidané hodnoty, stává se plátcem datem účinnosti registrace uvedeným na rozhodnutí o registraci a správce daně mu stanoví daň náhradním způsobem.

Místní příslušnost podnikatele se řídí místem sídla, místem podnikání nebo místem provozovny. Pro osoby povinné k dani, které nemají na území České republiky sídlo podnikání, místo podnikání ani provozovnu je správcem daně Finanční úřad pro hlavní město Prahu. [21] [1]

2.3.2 Zdaňovací období, daňové přiznání a splatnost daně

Pokud plátce daně nepřesáhne v předcházejícím roce obrat 10 miliónu korun, je zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí. Při dosažení nebo překročení obratu 10 miliónu korun je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. Kalendářní měsíc si může jako zdaňovací období dobrovolně zvolit plátce, který v předcházejícím období přesáhl obrat 2 milióny korun. Tuto změnu je však povinen ohlásit svému správci daně nejpozději do 31. ledna příslušného roku.

Plátce je povinen do 25 dnů od konce zdaňovacího období podat daňové přiznání a to i tehdy, kdy mu nevznikla daňová povinnost. Daňové přiznání se podává na tiskopise vydaném Ministerstvem financí. Vlastní daňová povinnost je splatná v termínu pro podání daňového přiznání. Plátce musí vést všechny potřebné údaje pro správné stanovení daně. Vede evidenci k daňové povinnosti v takovém členění, aby mohl sestavit daňové přiznání a pokud dodal zboží nebo poskytl službu do jiného členského státu, také v takovém členění, aby sestavil souhrnné hlášení.

Plátce je také povinen vést evidenci uskutečněných plnění, která jsou osvobozená od daně nebo nejsou předmětem daně. Je také povinen vést evidenci obchodního majetku, a to v rámci účetnictví nebo samostatně. Pokud pořizuje zboží z jiných členských států, je povinen vést evidenci o hodnotě pořízeného zboží z jednotlivých členských států. [21]

2.3.3 Daňové doklady

„Zákon stanoví druhy daňových dokladů a jejich náležitosti. Závazná forma stanovená není, takže daňovým dokladem je jakýkoli doklad, který obsahuje stanovené náležitosti (faktura, paragon a další).“ (BÁRTA; 2011, s. 148) Pro uplatnění nároku na odpočet daně je nutné, aby daňový doklad obsahoval všechny stanovené náležitosti. Druhy daňových dokladů jsou například zjednodušený daňový doklad, běžný daňový doklad, souhrnný daňový doklad, splátkový a platební kalendář a další. [1]

Povinnými údaji běžného daňového dokladu jsou obchodní firma nebo jméno a příjmení a daňové identifikační číslo dodavatele i odběratele, evidenční číslo daňového dokladu, rozsah a předmět plnění, cena bez daně, základ daně a sazba daně, datum vystavení dokladu a datum uskutečnění plnění nebo datum přijetí úplaty.

Zjednodušený daňový doklad lze vystavit na zdanitelná plnění hrazená v hotovosti za celkovou částku včetně daně maximálně 10 000 Kč. Musí obsahovat obchodní firmu nebo jméno a příjmení a daňové identifikační číslo dodavatele, rozsah a předmět plnění, sazbu daně a celkovou částku. Výši daně a základ daně si vypočítá odběratel sám a za správnost těchto údajů také sám zodpovídá.

Základem daně je vše, co jako úplatu má obdržet nebo obdržel plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, mimo daně z přidané hodnoty, od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno. Daňové doklady vystavuje plátce do 15 dnů od uskutečnění zdanitelného plnění nebo přijetí úplaty. Údaje o dani a základu daně se uvádějí v české měně. Za správnost údajů

na daňovém dokladu odpovídá plátce, který uskutečňuje zdanitelná plnění, ale za správnost vypočtené výše daně pro účely odpočtu daně ze zjednodušeného daňového dokladu odpovídá plátce, pro něhož se zdanitelné plnění uskutečňuje. [21]

Pokud je daňový doklad vystaven v cizím jazyce, je plátce povinen na žádost správce daně zajistit jeho překlad do českého jazyka. Plátce je povinen uchovávat všechny daňové doklady rozhodné pro stanovení daně nejméně po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění a odpovídá za věrohodnost původu dokladů, neporušitelnost jejich obsahu, jejich čitelnost. Plátce je povinen předem oznámit správci daně místo uchovávání daňového dokladu, pokud toto místo není v tuzemsku.

2.3.4 Předmět daně, zdanitelná plnění, místo plnění

Zdanitelnými plněními se rozumí plnění, která jsou předmětem daně, pokud nejsou od daně osvobozena. Předmětem daně je v rámci uskutečňování ekonomických činností osobou povinnou k dani:

- dodání zboží v tuzemsku, což je chápáno jako převod práva nakládat se zbožím jako vlastník,
- převod nemovitosti v tuzemsku za úplatu, při které dochází ke změně vlastnického práva,
- poskytnutí služby za úplatu s místem plnění v tuzemsku.

Místem plnění je při dodání zboží místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. V případě, že je dodání spojeno s instalací nebo montáží je místo plnění tam, kde je zboží instalováno nebo smontováno. Při převodu nemovitostí je místo plnění tam, kde se nemovitost nachází. Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu je místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání. [6] [21]

2.3.5 Sazby daně

V roce 2012 se u zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty podle § 47 zákona o dani z přidané hodnoty uplatňují

- základní sazba ve výši 20 % nebo
- snížená sazba ve výši 14 %.

S účinností od 1. 1. 2013 se při vydání novely zákona o dani z přidané hodnoty počítá se zavedením jednotné daně ve výši 17,5 %. V současné době je projednáván návrh vlády na zvýšení stávajících dvou sazeb daně z přidané hodnoty, a to u snížené sazby ze 14 % na 15 % a u základní sazby z 20 % na 21 %.

U zdanitelného plnění se uplatní sazba daně platná ke dni vzniku povinnosti přiznat daň. U přijaté úplaty za zdanitelné plnění se uplatní sazba daně platná ke dni vzniku povinnosti přiznat daň z přijaté úplaty. Základní sazba daně se uplatňuje u zboží a služeb a převodu nemovitostí. Pouze u zboží uvedeného v příloze číslo 1 zákona o dani z přidané hodnoty a u služeb uvedených v příloze číslo 2 zákona o dani z přidané hodnoty se uplatňuje snížená sazba daně. [21]

2.3.6 Dodání zboží, pořízení zboží z jiného členského státu

Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník za úplatu, přičemž úplatou se rozumí částka v penězích nebo platebních prostředcích nahrazujících peníze, ale i hodnota nepeněžitého plnění.

Nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník, od osoby registrované k dani v jiném členském státě, nazývá zákon o dani z přidané hodnoty pořízením zboží z jiného členského státu. Zboží musí být přepraveno nebo odesláno z jednoho do jiného členského státu. Pořízením zboží v tuzemsku je také fyzické přemístění zboží z jiného členského státu do tuzemska osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, za účelem uskutečňování ekonomických činností, kdy nedochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na jinou osobu, ale kdy jeden vlastník přemístí zboží z jiného členského státu do tuzemska. Tato osoba se musí při přemístění zboží v tuzemsku registrovat jako plátce a z přemístění zboží přiznat daň.

„Uskuteční-li přemístění zboží do tuzemska osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, lze uplatnit i zjednodušený režim, kdy daň z přemístění zboží přizná plátce, jemuž bude toto zboží dodáno.“ (BÁRTA, Jan; 2011, s.103) Za pořízení zboží z jiného členského státu se nepovažuje nabytí vratného obalu za úplatu. Poskytnutím služby zákon rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. [21]

2.3.7 Datum uskutečnění zdanitelného plnění

Povinností plátce je přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to podle toho dne, který nastane dříve. [21]

Při dodání zboží je zdanitelné plnění uskutečněné dnem dodání při prodeji podle kupní smlouvy a dnem převzetí nebo dnem převodu práva užívat najaté zboží nebo nemovitost na základě smlouvy, která stanoví povinnost nájemce nabýt předmět smlouvy, tedy zboží nebo nemovitost.

Při pořízení zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku vzniká plátcí povinnost přiznat daň k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno nebo pokud byl vystaven daňový doklad před tímto dnem, vzniká plátcí povinnost přiznat daň k datu vystavení daňového dokladu. Za pořízení zboží z jiného členského státu se považuje i přemístění zboží a plátcí vzniká povinnost přiznat daň dnem přemístění zboží do tuzemska.

Plátce daně je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Pokud plátce daně použije přijatá zdanitelná plnění jak k ekonomickým činnostem, tak i pro jiné účely, může si uplatnit odpočet daně pouze v částečné výši, která odpovídá ekonomické činnosti.

Nárok na odpočet daně pouze v krácené výši má plátce daně, pokud použije přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku i mimo tuzemsko. Nárok na odpočet daně vypočítá z výše daně na vstupu, u které má nárok na odpočet v krácené výši a krátícího koeficientu. Nárok na odpočet daně nemá plátce daně, pokud použije přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. [21]

Nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti tuto daň přiznat. Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně definuje zákon o dani z přidané hodnoty v § 73. Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí mít plátce daňový doklad a je oprávněn nárok uplatnit nejdříve za zdaňovací období, ve kterém jsou splněny stanovené podmínky a nejpozději do 3 let od vzniku nároku na odpočet. V případě kráceného nároku

na odpočet lze nárok uplatnit nejpozději v posledním zdaňovacím období příslušného kalendářního roku. Plátce může uplatnit nárok na odpočet daně jen ve výši podle zákona, ale pouze do hodnoty uvedené na daňovém dokladu.

2.4 Zákon o silniční dani

Silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla, registrovaná a provozovaná v České republice, používána k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti jsou podle zákona č. 16/1993 Sb., o silniční dani, v platném znění, předmětem silniční daně. Vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice, jsou předmětem daně bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání či nikoli. Fyzická osoba, která je provozovatelem vozidla registrovaného v České republice v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu, je poplatníkem daně. Poplatníkem daně je také stálá provozovna osoby se sídlem nebo trvalým pobytem v zahraničí, ale i zaměstnavatel, který svému zaměstnanci vyplácí cestovní náhrady za použití osobního automobilu.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, daňové přiznání podává poplatník nejpozději do 31. ledna kalendářního roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období, přičemž poplatník je povinen platit v průběhu roku zálohy na daň. Zálohy na daň jsou splatné 15. dubna, 15. července, 15. října a 15. prosince daného roku a vypočítají se jako jedna dvanáctina roční sazby za každý kalendářní měsíc, ve kterém u vozidla trvala, vznikla nebo zanikla daňová povinnost.

Silniční daň se stanoví ze základu daně, kterým je u osobních automobilů zdvihový objem motoru v cm^3 . Základem daně u návěsů je součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet náprav a u ostatních vozidel největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav. U vozidel, u kterých neuběhlo od první registrace vozidla více, než 108 měsíců, lze snížit základní sazbu daně vypočtenou podle § 6 o 25 % až 48 % podle stáří vozidla. Naopak u vozidel poprvé registrovaných před 31. 12. 1989 se sazba daně zvyšuje o 25 %.[15]

2.5 Daňový řád

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění, stanovuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které vznikají v daňovém řízení při správě daní. Správou daní se rozumí kontrola správného zajištění a stanovení daně a její úhrady.

Správce daně vykonává správu daní prostřednictvím úředních osob, které jsou vázány povinností mlčenlivosti o všem, co se při správě daní dozvěděly. Správce daně vede daňová řízení, provádí vyhledávací činnost, vyzývá a kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní a zabezpečuje placení daní. V této souvislosti může zřídit a vést registry a evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností. Písemnosti týkající se daňového subjektu zakládá správce daně do spisu. Jsou to například podání, rozhodnutí, protokoly a úřední záznamy.

Místní příslušnost správce daně se u fyzických osob daňových nerezidentů řídí jejich místem trvalého pobytu, nebo místem, kde se tato osoba obvykle zdržuje, u právnických osob místem jejich sídla. Daňový subjekt je poplatník, plátcе daně nebo osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon. Osobami zúčastněnými na správě daní jsou daňové subjekty a třetí osoby. Tyto osoby může zastupovat zástupce nebo zmocněnec. [22]

Podání je úkon daňového subjektu vůči správci daně. Je jím například přihláška k registraci, řádné a dodatečné daňové tvrzení, hlášení, vyúčtování. Podání činí podnikatel u příslušného správce daně písemně, ústně, ale i datovou zprávou opatřenou uznávaným elektronickým podpisem nebo datovou schránkou.

Daňovou kontrolou kontroluje správce daně daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu a jiné okolnosti důležité pro správné stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepiše správce daně zprávu. S výsledkem kontrolního zjištění seznámí správce daně daňový subjekt a na jeho žádost mu stanoví přiměřenou lhůtu vyjádření. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončena daňová kontrola. [6]

Daňový řád také stanoví pokuty za opožděné tvrzení. Pokud je zpoždění delší než 5 pracovních dnů, bude poplatníkovi vyměřena pokuta ve výši 0,05 % stanovené daně, stanoveného daňového odpočtu nebo stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 %. Podle § 250 daňového řádu je minimální výše pokuty 500 Kč

a maximální výše pokuty 300 000 Kč. Za opožděnou úhradu daně vzniká poplatníkovi ještě i povinnost uhradit úrok z prodlení a u doměřené daně penále.

2.6 Zákon o pojistném na sociální zabezpečení

Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociálním zabezpečení, v platném znění, upravuje pojistné na sociálním zabezpečení, které zahrnuje pojistné na důchodové pojištění, nemocenské pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a které souhrnně nazývá pojistným. Zaměstnavatel a osoby samostatně výdělečně činné jsou místně příslušné Okresní správě sociálního zabezpečení v místě jejich sídla nebo bydliště. Pojistné se stanoví z vyměřovacího základu za rozhodné období. Sazba pojistného podle § 7 zákona o pojistném na sociálním zabezpečení v roce 2012 činí:

- u zaměstnavatele 25 %,
- u zaměstnanců 6,5 %,
- u OSVČ 29,2 %.

2.6.1 OSVČ

Osoby samostatně výdělečně činné jsou povinny platit pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Účast na nemocenském pojištění je dobrovolná.

Osoby, které se považují za osoby samostatně výdělečně činné, vymezuje zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění. Osoba samostatně výdělečně činná vykonávající samostatnou výdělečnou činnost na území České republiky na základě oprávnění je účastna pojištění jen jednou, i když vykonává několik samostatně výdělečných činností.

Pojistné hradí OSVČ v procentní sazbě ve výši 29,2 % z vyměřovacího základu za rozhodné období. Vyměřovací základ je částka, kterou si OSVČ určí, ne však méně než 50 % daňového základu stanoveného podle § 7 zákona o dani z příjmů. Rozhodným obdobím pro osoby samostatně výdělečně činné je kalendářní rok. [13]

OSVČ je povinna hradit měsíční zálohy na sociální pojištění, které se stanoví z vyměřovacího základu za předcházející rozhodné období, nejméně však v minimální výši

stanovené jako 29,2 % z vyměřovacího základu, kterým je 25 % průměrné měsíční mzdy v národním hospodářství. Měsíční záloha v minimální výši je pro rok 2012 ve výši 1 836 Kč.²

2.6.2 Zaměstnanci

Vyměřovacím základem pro zaměstnavatele je částka odpovídající vyměřovacím základům zaměstnanců. Sazba pojistného zaměstnavatele je 25 % vyměřovacího základu za kalendářní měsíc.

Vyměřovacím základem zaměstnance je úhrn příjmů, které jsou předmětem daně z příjmů po odečtení náhrady škody, odstupného, pojistného zaplaceného za zaměstnance a podobně. Sazba pojistného hrazená zaměstnancem je 6,5 % vyměřovacího základu za kalendářní měsíc. [13]

Povinností zaměstnavatele je vést evidenci mezd nebo platů. Zaměstnavatel je povinen odvádět pojistné, a to jak pojistné za zaměstnavatele tak i pojistné, které je povinen platit zaměstnanec. Odvedené pojistné za zaměstnance zaměstnavatel vypočte a srazí z příjmů zaměstnance. Pojistné je splatné do 20. dne následujícího kalendářního měsíce.

2.7 Zákon o pojistném na veřejné zdravotní pojištění

Plátcí pojistného jsou podle ustanovení zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, v platném znění, stát, zaměstnavatelé, OSVČ a osoby bez příjmů s trvalým pobytem na území České republiky. Výše pojistného se stanoví z vyměřovacího základu za rozhodné období a činí 13,5 %.

2.7.1 OSVČ

Vyměřovacím základem u osob samostatně výdělečně činných je 50 % daňového základu. OSVČ je povinna odvést pojištění nejméně z minimálního vyměřovacího základu. Minimální měsíční vyměřovací základ se stanoví z průměrné mzdy pro rok 2012 a činí 12 568,50 Kč. Rozhodným obdobím je kalendářní rok. Roční minimální vyměřovací základ se sníží za poměrnou část odpovídající počtu měsíců, ve kterých OSVČ nevykonávala samostatnou výdělečnou činnost, měla nárok na výplatu nemocenského

² Změny v pojištění osob samostatně výdělečně činných od 1. 1. 2012 [online] [cit.14.3.2012] Dostupné z <http://www.cssz.cz/cz/pojisteni-osvc/platba-pojistneho/zmeny-v-pojisteni-osob-samostatne-vydelecne-cinnych-od-1-1-2012.htm>

pojištění, peněžité pomoci v mateřství, nebo se stala osobou, která nemá stanovený minimální vyměřovací základ (to znamená, že byla osobou, za kterou byl plátcem pojistného stát, bylo za ni odvedeno alespoň minimální pojistné za zaměstnance, a další). [14]

OSVČ je povinna hradit měsíční zálohy na zdravotní pojištění, které se stanoví z vyměřovacího základu za předcházející kalendářní rok, nejméně však v minimální výši stanovené jako 13,5 % z průměrné měsíční mzdy v národním hospodářství. Měsíční záloha v minimální výši pro rok 2012 je 1 697 Kč.³

2.7.2 Zaměstnanci

Zaměstnavatel, který přijme pracovníka do zaměstnaneckého poměru, má povinnost oznámit příslušné zdravotní pojišťovně jeho přijetí, případnou změnu zdravotní pojišťovny a skončení pracovního poměru a to nejpozději do 8 dnů ode dne, kdy tyto skutečnosti nastaly.

Plátcem pojistného na zdravotní pojištění za zaměstnance je jeho zaměstnavatel, který je povinen nejméně z minimálního vyměřovacího základu odvést pojistné ve výši 13,5 % vyměřovacího základu za rozhodné období, na účet příslušné zdravotní pojišťovny. Jednu třetinu vypočteného pojistného strhne zaměstnavatel zaměstnanci z platu. Rozdíl mezi celkovou výši pojistného a částkou hrazenou zaměstnancem tvoří pojistné hrazené zaměstnavatelem z jeho prostředků.

Minimální mzda je nejnižším, minimálním vyměřovacím základem, ze kterého se stanoví pojistné za zaměstnance. Úhrada zdravotního pojištění z minimálního vyměřovacího základu za zaměstnance, který dosáhl nižšího platu, než je minimální vyměřovací základ, se nevztahuje na ty zaměstnance, kteří mají více pracovních poměrů a alespoň v jednom z nich dosahují minimální mzdy.

Rozhodným obdobím je kalendářní měsíc. Pojistné odvádí zaměstnavatel nejpozději do 20. dne následujícího kalendářního měsíce.

U dohod o provedení práce a dohod o pracovní činnosti jsou hranice zúčtovaných příjmů pro odvod zdravotního pojištění stejná jako pro odvod sociálního pojištění. V roce 2011 byla hranice příjmů u dohody o pracovní činnosti ve výši 2 000 Kč hrubé mzdy a z dohody o provedení práce se zdravotní pojištění neodvádělo vůbec. V roce 2012 došlo

³ Minimální výše zálohy na pojistné pro OSVČ [online] [cit.14.3.2012] Dostupné z <http://www.vzp.cz/platci?segment=osvc>

k legislativním změnám a pojistné se neodvádí z dohody o pracovní činnosti, u které zaměstnanec dosáhl hrubé mzdy maximálně 2 499 Kč a u dohody o provedení práce, u které zaměstnanec dosáhl hrubé mzdy maximálně 10 000 Kč. Zaměstnanec pracující na dohodu o provedení práce, který v daném měsíci nemá jiný příjem, než pouze z dohody o provedení práce, ze které není povinnost odvést zdravotní pojištění, a za kterého neplatí pojistné stát, se musí u zdravotní pojišťovny přihlásit jako osoba bez zdanitelných příjmů a pojistné platit sám. [14]

2.8 Ostatní právní předpisy

2.8.1 Dvoustranné smlouvy o sociálním zabezpečení

Česká republika má uzavřenou dvoustrannou smlouvu o sociálním zabezpečení, která je založena na principu rovného zacházení, jediného pojištění, sčítání dob pojištění a výplaty dávek do druhého smluvního státu.⁴

Jestliže osoby migrují za prací po státech EU, je nutné vědět, v kterém státě budou pojištěny. Účast migrujícího pracovníka na systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění se řídí právními předpisy o sociálním zabezpečení toho členského státu, který byl určen jako příslušný v souladu s nařízením. Podle příslušných právních předpisů se odvádí pojistné a v souladu s nimi jsou vypláceny dávky.⁵

Pokud osoba samostatně výdělečně činná vykonává samostatnou výdělečnou činnost souběžně na území dvou nebo více států, jde o souběžný výkon činnosti ve dvou nebo více členských státech. OSVČ, která bydlí na území jednoho státu a vykonává činnost na území tohoto státu a souběžně vykonává samostatnou výdělečnou činnost i na území jiného státu, podléhá právním předpisům státu bydliště. V těchto situacích je nutné určit členský stát, jehož právním předpisům sociálního zabezpečení migrující pracovník podléhá, a tuto skutečnost doložit na potvrzení E101.⁶

⁴ Mezinárodní smlouvy [online] [cit.18.3.2012] Dostupné z <http://www.cssz.cz/cz/mezinarodni-smlouvy/>

⁵ Určení státu pojištění [online] [cit.18.3.2012] Dostupné z <http://www.cssz.cz/cz/evropska-unie/urceni-statu-pojisteni/>

⁶ Souběžný výkon činnosti [online] [cit.18.3.2012] Dostupné z <http://www.cssz.cz/cz/evropska-unie/urceni-statu-pojisteni/urceni-statu-pojisteni-dle-narizeni-1408-71-a-574-72/soubezny-vykon-cinnosti.htm>

3 ÚČETNICTVÍ A DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ FYZICKÉ OSOBY DAŇOVÉHO NEREZIDENTA

Účetnictví fyzické osoby daňového nerezidenta podnikajícího na území České republiky se řídí stejnými předpisy jako účetnictví daňových rezidentů. Jsou jimi zejména zákon o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb., se směrnou účtovou osnovou a České účetní standardy.

Fyzická osoba daňový nerezident - podnikatel nerezident vede účetnictví podle účetních zásad správně, úplně, srozumitelně, průkazně a způsobem zachovávajícím trvanlivost. Účetnictví musí být vedeno tak, aby účetní závěrka sestavena na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. [3]

3.1 Účetní legislativa

Na zahraniční fyzické osoby, které na území České republiky podnikají, nebo provozují jinou činnost, podle zvláštních právních předpisů, se vztahuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění. Zákon definuje tyto osoby jako účetní jednotky. Účetní jednotky jsou povinny účtovat o nákladech, výnosech, stavu a pohybu majetku, závazků a jiných aktiv a pasiv a hospodářském výsledku podvojnými zápisy v souladu s účetními metodami a do účetního období, s nimiž tyto skutečnosti věcně a časově souvisí. Zahraniční osoba, která podniká na území ČR jako fyzická osoba na základě živnostenského oprávnění, musí vést účetnictví podle zákona o účetnictví povinně, na rozdíl od fyzických osob daňových rezidentů, kteří mohou vést daňovou evidenci podle zákona č. 586/1992 Sb., § 7 b nebo účetnictví podle zákona o účetnictví.

Zahraniční osoby jsou povinny vést účetnictví ode dne zahájení do dne ukončení činnosti na území České republiky.

Účetní období je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, které se shodují s kalendářním rokem. Podnikající fyzická osoba sice může účtovat v hospodářském roce, ale podávat daňové přiznání musí vždy za kalendářní rok. Zdaňovacím obdobím fyzické osoby může být pouze kalendářní rok.

Fyzické osoby daňoví nerezidenti jsou povinni vést pro všechny činnosti v ČR pouze jedno účetnictví v českém jazyce a v peněžních jednotkách české měny. [11]

3.1.1 Vedení účetnictví fyzických osob daňových nerezidentů

Zahraniční osoby, fyzické osoby daňoví nerezidenti jsou povinni vést účetnictví v plném rozsahu.

Podnikatelé nerezidenti jsou povinni sestavit účtový rozvrh na základě směrné účtové osnovy, která je přílohou č. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Ve svém účtovém rozvrhu uvedou všechny účty, které budou potřebovat pro zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky.

Podnikatelé nerezidenti otevírají účetní knihy ke dni zahájení činnosti a ke každému prvnímu dni účetního období a uzavírají je vždy k poslednímu dni účetního období, nebo ke dni ukončení činnosti.

K prvnímu dni zahájení vedení účetnictví sestaví podnikatel nerezident zahajovací rozvahu, do které zachytí všechny majetek a závazky, vztahující se k podnikání v ČR a existující k tomuto prvnímu dni. Rozvahu vyrovná na straně pasiv na účtu Individuálního podnikatele. Účet Individuálního podnikatele vyjadřuje vlastní zdroj majetku, na tento účet zachycuje vlastní vklady, výběry a dary a převádí na něj zisk, nebo ztrátu z podnikání, z předcházejícího účetního období.

Na konci účetního období jsou podnikatelé nerezidenti povinni inventarizovat majetek a závazky a sestavovat účetní závěrku. Informaci o použitých účetních metodách uvádějí v příloze účetní závěrky. [11]

3.1.2 Rozsah vedení účetnictví fyzických osob daňových nerezidentů

Podnikatel nerezident vede účetnictví v předepsaných účetních knihách, ve kterých zapisuje účetní případy pouze na základě průkazných účetních záznamů. Těmito knihami jsou:

- účetní deník,
- hlavní kniha,
- kniha analytických účtů,
- kniha podrozvahových účtů.

V deníku jsou účetní případy uspořádány podle hlediska času. Jsou zde zachyceny všechny účetní případy v pořadí, v jakém vznikají, postupně, podle data účetního případu. Fyzická osoba nerezident si svým vnitřním předpisem stanoví deníky, které povede.

V hlavní knize jsou účetní zápisy zachyceny z věcného hlediska. Účetní případy jsou uspořádány podle účtů účtového rozvrhu v souladu s principem podvojnosti a souvztažnosti tak, aby po zaúčtování každého dokladu byla zachována rovnost soustavy syntetických účtů na stranách MD a DAL. Podle zákona o účetnictví musí hlavní kniha obsahovat počáteční a konečné stavy účtů a měsíční součty obrátů.

V knize analytických účtů se podle potřeby rozvádí zápisy z hlavní knihy, slouží k zachycení podrobnějších údajů fyzické osoby nerezidenta. [11]

V knize podrozvahových účtů zachycuje fyzická osoba nerezident skutečnosti důležité pro posouzení její majetkoprávní situace. Je to především majetek, který využívá, ale ke kterému nemá vlastnické právo a skutečnosti, které mají vliv na posouzení jeho majetkoprávní situace. Podrozvahové účty může členit podle majetku najatého, přijatého do úschovy, ke zpracování a podobně. Na podrozvahových účtech účtuje souvztažně s evidenčním účtem. Údaje z podrozvahových účtů se také uvádějí v příloze k účetní závěrce.

3.1.3 Účetní závěrka fyzických osob daňových nerezidentů

Účetní závěrka je tvořena rozvahou, výkazem zisku a ztráty a přílohou. Sestavuje se k rozvahovému dni, kterým je den uzavírání účetních knih. Informace uvedené v účetní závěrce musí být spolehlivé, což znamená úplné a včasné, dále srovnatelné, srozumitelné a významné.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., podrobněji upřesňuje některá ustanovení zákona o účetnictví. Řeší rozsah a způsob sestavení účetní závěrky, obsahové vymezení některých položek Rozvahy (balance) a Výkazu zisku a ztráty, upořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze účetní závěrky.

Rozvaha je významným a povinným výkazem účetní závěrky. Zobrazuje firmu ze dvou pohledů, na straně aktiv zobrazuje strukturu majetku, který rozděluje na dlouhodobý, oběžný a finanční majetek, na straně pasiv odpovídá na otázku, zdali je majetek firmy financován vlastním nebo cizím kapitálem. Počáteční stavy účtů rozvahy musí navazovat na konečné stavy rozvahových účtů za bezprostředně předcházející období. [11]

Dalším povinným výkazem účetní závěrky je výkaz zisku a ztráty, nazývaný výsledovka. Lze z něj získat základní přehled o hospodaření společnosti, velikosti tržeb a nákladů v základním členění a výsledku hospodaření. Zobrazuje výnosy a náklady fyzické osoby nerezidenta za jedno účetní období v členění podle provozní, finanční a mimořádné činnosti. [19]

V příloze se uvádí takové informace, které vysvětlují a doplňují informace k údajům uvedeným v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty a informace o výši splatných závazků. [11]

Závěrku sestavuje fyzická osoba daňový nerezident ve zjednodušeném rozsahu, pokud nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Účetní závěrku ověřenou auditorem musí mít fyzická osoba nerezident, pokud dosáhne nebo překročí dvě ze tří kritérií:

- aktiva celkem více než 40 mil. Kč
- úhrn čistého ročního obrátu vyšší než 80 mil Kč
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 50.

3.1.4 Způsoby oceňování

Podnikatelé nerezidenti oceňují majetek a závazky v okamžiku uskutečnění účetního případu nebo ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka.

K okamžiku uskutečnění účetního případu lze majetek a závazky ocenit:

- pořizovací cenou, což je cena, za kterou byl majetek pořízen, včetně nákladů s jeho pořízením související,
- vlastními náklady, které představují přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, které se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti,
- reprodukční pořizovací cenou, která představuje cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje,
- jmenovitou hodnotou, což je nominální hodnota peněžních prostředků a cenin,

- reálnou hodnotou, která představuje tržní hodnotu nebo hodnotu stanovenou znaleckým posudkem, kvalifikovaným odhadem nebo oceněním podle zvláštních předpisů. Touto hodnotou se oceňuje majetek určený k prodeji.

Ke konci rozvahového dne se majetek oceňuje reálnou hodnotou. Toto ocenění je podnikatel nerezident povinen zaznamenat v účetních knihách.

Majetek a závazky vyjádřené v cizí měně se k okamžiku přecenění přepočítávají na českou měnu denním kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou. Při přepočtu cizí měny na českou lze také použít pevný kurz, který si fyzická osoba nerezident stanoví vnitřním předpisem na předem stanovenou dobu, která nesmí přesáhnout účetní období. Pevný kurz stanoví na základě denního kurzu devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou. Pevný kurz může být změněn vnitřním předpisem i v průběhu stanovené doby. Povinně musí být pevný kurz změněn při devalvaci nebo revalvaci české koruny. V případě nákupu nebo prodeje cizí měny za českou měnu lze k okamžiku ocenění použít kurz, za který byly tyto hodnoty nakoupeny nebo prodány. [11]

3.1.5 Inventarizace majetku a závazků a úschova účetních dokladů

Skutečný stav majetku a závazků zjišťuje podnikatel nerezident inventarizací. Inventarizaci provádí k okamžiku sestavení účetní závěrky. Skutečně zjištěné stavy majetku porovná s údaji uvedenými v účetních knihách. Skutečné stavy majetku se zjišťují fyzickou inventurou u hmotného a nehmotného majetku a zásob nebo dokladovou inventurou u závazků a pohledávek a těch složek majetku, kde nelze provést fyzickou inventuru. Průběh a výsledky inventury se zaznamenávají v inventurních soupisech, na kterých je uveden také okamžik zahájení a ukončení inventury, ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury, způsob zjišťování skutečných stavů a podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečného stavu majetku a závazků. Rozdíl mezi skutečně zjištěným stavem a stavem zaznamenaným v účetnictví se nazývá inventarizační rozdíl. Může jím být manko nebo přebytek. Fyzická osoba daňový nerezident o nich účtuje do účetního období, za které inventarizací ověřuje stav majetku a závazků.

Účetním záznamem jsou informace, které zaznamenávají skutečnosti dokládající formu vedení účetnictví ve formě listinné, technické nebo smíšené. Účetní záznam může být tvořen dílčími účetními záznamy. [11]

Účetní záznamy se uschovávají:

- po dobu 10-ti let, počínajících koncem účetního období, kterého se týkají v případě účetní závěrky a výroční zprávy,
- po dobu 5-ti let, počínajících koncem účetního období, kterého se týkají, v případě účetních dokladů, účetních knih, odpisových plánů, inventurních soupisů, účtových rozvrhů, přehledů a účetních záznamů, kterými účetní jednotky dokládají vedení účetnictví.

Pokud se účetní záznam vztahuje k nezaplacené pohledávce či nesplněnému závazku, uschovává účetní jednotka tento účetní záznam do konce prvního účetního období následujícího po účetním období, v němž došlo k zaplacení pohledávky nebo ke splnění závazku. [11]

3.1.6 Vnitřní směrnice fyzické osoby daňového nerezidenta

Celá řada povinností vyplývá přímo z právních norem, existuje i celá řada oblastí, včetně účetnictví, kterou si každá účetní jednotka upravuje dle svého uvážení. Tyto skutečnosti by však měla mít podložené písemným dokumentem, vnitřní směrnici.

Zákon o účetnictví ukládá účetní jednotce povinnost sestavit vnitřní směrnice. Při tvorbě svých směrnic musí účetní jednotka vycházet z platných zákonů a při novelizacích těchto zákonů je nutné, aby směrnice kontrolovala a v případě potřeby aktualizovala. Směrnice mohou být vytvořeny každá samostatně nebo jako jeden celek.

Je nezbytné seznámit všechny zaměstnance s platnými směrnici účetní jednotky a vyžadovat a kontrolovat jejich dodržování.

Mezi povinné vnitřní směrnice patří například směrnice o sestavení účtového rozvrhu, směrnice odpisového plánu, směrnice časové rozlišení nákladů a výnosů, směrnice postupů při zpracování roční účetní závěrky a uzávěrky a další.

3.2 Vybrané postupy účtování podle Českých účetních standardů

České účetní standardy byly vydány ve Finančním zpravodaji číslo 11-12/1/2003 s cílem stanovit postupy účtování pro vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. Českých účetních standardů pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., je nyní 23.

3.2.1 Účty a zásady účtování na účtech

Český účetní standard 001 stanovuje základní pravidla a postupy účtování na jednotlivých účtech. Zákon o účetnictví v § 14 ukládá podnikateli povinnost sestavit účtový rozvrh na každé účetní období s možností jeho doplňování v průběhu účetního období. Účtový rozvrh musí být sestaven na základě směrné účtové osnovy. Podnikatel nerezident si může určit uspořádání a označení analytických účtů a uspořádání podrozvahových účtů. Analytické účty vytváří účetní jednotka se zohledněním členění například podle druhu nebo umístění majetku, potřeb finančního řízení účetní jednotky, dlužníků u pohledávek, věřitelů u závazků, druhu měny, uznatelnosti nákladů pro daňové účely, požadavků externích uživatelů, a dalších.

Účetní zápisy se provádějí průběžně v účetním období ke dni uskutečnění účetního případu do účetních knih. [20]

3.2.2 Otevírání a uzavírání účetních knih

Na počátku účetního období poté co sestaví fyzická osoba daňový nerezident účtový rozvrh a počáteční rozvahu a otevře účetní knihy. Český účetní standard č. 002 stanovuje postupy při otevírání a uzavírání účetních knih.

Účty hlavní knihy se otevírají podvojnými zápisy na stranu MD účtu 701 - Počáteční účet rozvažný u pasiv a na stranu DAL nově otevíraného pasivního účtu. Aktiva se zaúčtují na stranu DAL účtu 701 - Počáteční účet rozvažný a na stranu MD nově otevíraného aktivního účtu. Stav jednotlivých rozvahových položek (aktiva a pasiva) vykázané na účtu 702 – Konečný účet rozvažný musí navazovat na stavy jednotlivých rozvahových položek (aktiv a pasiv) příslušného účtu 701 - Počáteční účet rozvažný.

Zisk z předcházejícího účetního období zaúčtovaný na účtu 702 - Konečný účet rozvažný se převede souvztažným zápisem na stranu DAL účtu 431 - Výsledek hospodaření a ztráta z předcházejícího účetního období zaúčtovaná na účtu 702 - Konečný účet rozvažný se převede na stranu MD účtu 431 – Výsledek hospodaření.[20]

Tab. 3.1 - Otevírání účetních knih

	MD	DAL
Aktivní účty	Aktiva	PÚR
Pasivní účty	PÚR	Pasiva
Zisk	PÚR	431
Ztráta	431	PÚR

Zdroj: Účetnictví podnikatelů, vlastní úprava

Účet 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení nesmí v okamžiku uzavírání účetních knih vykazovat jakýkoli zůstatek. Účet 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení vypořádá podnikatel v průběhu účetního období na stranu DAL, v případě zisku, nebo v případě ztráty na stranu MD účtu 491 - Individuální podnikatel.

Tab. 3.2 - Rozdělení výsledku hospodaření

	MD	DAL
Zisk	431	491
Ztráta	491	431

Zdroj: ABECEDA účetnictví pro podnikatele, vlastní úprava

Na konci účetního období účetní jednotka jednotlivé účty hlavní knihy uzavře účetními zápisy. Zjistí obraty a konečné stavy aktivních, pasivních, nákladových a výnosových účtů.

Konečné zůstatky nákladových a výnosových účtů převede účetními zápisy na účet 710 - Účet zisku a ztráty. Zjištěním konečného stavu účtu 710 - Účtu zisku a ztráty získá účetní jednotka výsledek hospodaření. Z výsledku hospodaření podle jednotlivých účetních skupin zjišťuje účetní jednotka výsledek hospodaření provozní, finanční a mimořádný. Provozní a finanční výsledek hospodaření tvoří výsledek hospodaření za běžnou činnost.

Z výsledku hospodaření za běžnou a mimořádnou činnost vypočítá fyzická osoba daňový nerezident daň z příjmů fyzických osob tak, že účetní výsledek hospodaření upraví podle zákona o dani z příjmů na daňový základ, z něhož pak určí výši daně. Daň vypočítává fyzická osoba daňový nerezident samostatně pro běžnou činnost a mimořádnou činnost. Takto vypočtené daňové povinnosti zaúčtuje a zjistí hospodářský výsledek po zdanění. Výsledek hospodaření, zisk nebo ztrátu poté přeúčtuje na účet 702 - Konečný účet rozvažný. [20]

Konečné zůstatky aktivních účtů se přeúčtují na stranu DAL aktivních účtů a souvztažně na stranu MD účtu 702 - Konečný účet rozvažný. Konečné zůstatky pasivních účtů se přeúčtují na stranu MD těchto účtů a na stranu DAL účtu 702 - Konečný účet rozvažný.

Tab. 3.3 - Uzavírání účetních knih

	MD	DAL
Nákladové účty	710	5xx
Výnosové účty	6xx	710
Daň z příjmů	591,593	341
Zisk	710	702
Ztráta	702	710
Aktivní účty	702	Aktiva
Pasivní účty	Pasiva	702

Zdroj: Účetnictví podnikatelů, vlastní úprava

3.2.3 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Český účetní standard č.013 stanovuje postupy účtování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, jeho oceňování a odpisování.

Dlouhodobý majetek patří do majetku společnosti. Vyznačuje se dobou použitelnosti nebo životnosti delší než 1 rok. Nespotřebovává se najednou, ale jeho hodnota přechází postupně do hodnoty vyráběné produkce. Mezi dlouhodobý nehmotný majetek patří zejména zřizovací výdaje, software a další. Dlouhodobým hmotným majetkem jsou například

stavby, pozemky, samostatné věci movité a soubory movitých věcí, oceňovací rozdíl k nabytému majetku, pěstitelské celky trvalých porostů a další.

U samostatných movitých věcí a pěstitelských celků, dospělých zvířat a jejich skupin, jejichž doba použitelnosti je více než 1 rok, rozhodne účetní jednotka o zařazení do dlouhodobého majetku podle výše jejich ocenění. Bez ohledu na výši ceny do dlouhodobého hmotného majetku patří pozemky, stavby, předměty z drahých kovů, pěstitelské celky trvalých porostů a oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Mimo tohoto členění se dlouhodobý majetek dělí na odpisovaný a neodpisovaný, přičemž mezi neodpisovaný majetek patří pozemky a umělecká díla a sbírky.

U nehmotného majetku, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok, si účetní jednotka svým vnitřním předpisem určí výši ocenění, která bude rozhodující pro zařazení nehmotného majetku do dlouhodobého. Jedná se o zřizovací výdaje, software, ocenitelná práva a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. Dlouhodobým majetkem bez ohledu na výši ocenění je goodwill, preferenční limity a povolenky na emise. [2]

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se odpisuje podle § 28 zákona o účetnictví a § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Odpisy majetku představují trvalé snížení hodnoty majetku a účtují se prostřednictvím účtů oprávek. Účetní odpisy majetku představují jejich trvalé opotřebení a lze je vyjádřit jak ve vazbě na čas, tak ve vazbě na výkony. Rozdíl mezi oceněním majetku a oprávkami dlouhodobého majetku, které se vytvářejí z účetních odpisů, je zůstatková cena dlouhodobého majetku. Účetní jednotka sestaví ke každému odpisovanému majetku odpisový plán, který postupně aktualizuje podle změn v průběhu životnosti majetku s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Maximálně lze odepsat majetek do výše ocenění. Od roku 2009 lze při odpisování majetku zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu, která představuje zdůvodnitelnou kladnou částku, kterou by účetní jednotka mohla získat při vyřazení majetku např. prodejem, po odečtení všech nákladů souvisejících s vyřazením majetku. Plánované odpisy dle odpisového plánu a zbytková hodnota se musí rovnat ocenění majetku. Odpisy se v tomto případě stanoví podílem mezi účetní cenou majetku sníženou o předpokládanou zbytkovou hodnotu a dobou využitelnosti hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku. [12]

Pořízení majetku se účtuje přes účty Pořízení dlouhodobého hmotného, nehmotného a finančního majetku, pokud při pořizování majetku vznikají související náklady. Pokud související náklady nevznikají, lze účtovat pořízení majetku přímo na účty dlouhodobého majetku.

Tab. 3.4 - Příklady postupů účtování dlouhodobého majetku

	MD	DAL
Pořízení DHM darováním bez souvisejících nákladů	03x, 02x	491
Pořízení DHM na fakturu	04x	32x
Pořízení DHM platbou za hotové	04x	211
Zařazení DHM odpisovaného do užívání	02x	04x
Účetní odpis DHM	551	08x
Zařazení DHM neodpisovaného do užívání	03x	04x
Zaučtování zůstatkové ceny DHM z důvodu prodeje	541	08x
Zaučtování zůstatkové ceny DHM z důvodu darování	543	08x
Zaučtování zůstatkové ceny DHM z důvodu převodu do osobního užívání	491	08x
Vyřazení DHM v pořizovací ceně	08x	02x

Zdroj: Účetnictví podnikatelů, vlastní úprava

3.2.4 Zásoby

Základní postupy účtování o zásobách jsou popsány v Českém účetním standardu č. 015. Vyhláška č. 500/2002 Sb., v § 9 a ČÚS č. 015 vymezují názvy materiál, nedokončená výroba a polotovary, výrobky, mladá zvířata a jejich skupiny, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby, jejich oceňování a také popisují způsoby účtování o zásobách.

Průběžný způsob účtování o zásobách je nazýván způsobem A. U tohoto způsobu se v průběhu účetního období účtuje s využitím účtu účtové třídy 1.

Tab. 3.5 - Účtování zboží způsobem A

	MD	DAL
Pořízení zboží	131	321
Příjem na sklad	132	131
Prodej zboží - výdejka	504	132
Tržby z prodeje zboží	311, 211	604

Zdroj: Účetnictví podnikatelů, vlastní úprava

Druhým způsobem účtování o zásobách je periodický způsob B, který mohou použít účetní jednotky v případě, že zajistí průkaznou evidenci o zásobách. Spočívá v tom, že v průběhu účetního období se pořízení zásob účtuje na stranu MD příslušných účtů účtové třídy 5 souvztažně s účty účtové třídy 2 nebo 3. Při uzavírání účetních knih se počáteční zůstatky účtu účtových skupin 11 nebo 13 zaúčtují na stranu DAL se souvztažným zápisem na stranu MD příslušných účtů účtové skupiny 50. Stav zásob podle evidence o zásobách, ověřený inventarizací se zaúčtuje na stranu DAL příslušných účtů účtové skupiny 50 a na stranu MD na příslušné účty účtových skupin 11 nebo 13.

Tab. 3.6 - Účtování zboží způsobem B

	MD	DAL
Pořízení zboží	504	321
Prodej zboží	311, 211	604
Počáteční stav zboží do nákladů	504	132
Konečný stav zboží ověřený inventarizací	132	504

Zdroj: Účetnictví podnikatelů, vlastní úprava

3.2.5 Náklady a výnosy

Postupy účtování nákladů a výnosů jsou určeny v zákoně o účetnictví, vyhlášce č. 500/2002 Sb., a Českém účetním standardu č. 019. Vyhláška obsahově vymezuje položky výkazu zisku a ztráty a Český účetní standard č. 019 stanovuje postupy účtování na jednotlivých nákladových a výnosových účtech.

Zásady pro účtování nákladů a výnosů a pro jejich časové rozlišování

Náklady a výnosy zachycují účetní jednotky zásadně do období, se kterým věcně a časově souvisejí. Náklady, výdaje, příjmy a výnosy, které se týkají budoucích období, účetní jednotka rozliší pomocí účtové skupiny 38 - Přechodné účty aktiv a pasiv. Opravy nákladů a výnosů minulých účetních období se účtují na účtech nákladů a výnosů, kterých se týkají, za mimořádné náklady nebo výnosy se považují pouze, pokud jde o významné částky. Jako výnosy běžného účetního období se účtují náhrady vynaložených nákladů minulých účetních období. [20]

Účty časového rozlišení se nemusí používat, pokud jde o nevýznamné částky nebo pravidelně se opakující výdaje nebo příjmy za předpokladu, že se výrazně neovlivní věcná a časová souvislost nákladů a výnosů. Účty časového rozlišení se inventarizují a posuzuje se jejich výše a odůvodněnost.

Postupy účtování na účtech skupiny 5 Náklady

Zůstatky nákladových účtů se při uzavírání účetních knih převádějí na stranu MD účtu 710 - Účet zisku a ztráty. Pomocí analytického členění nákladových účtů skupiny 5 je nutné zajistit podklady pro rozlišení nákladových položek z hlediska daňového.

Na účtech účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy se účtuje o zásobách materiálu, výrobků a zboží. Záleží na zvoleném způsobu účtování o zásobách. Pokud účetní jednotka uplatňuje účtování způsobem A, postupuje v průběhu účetního období tak, že spotřebované položky materiálu a zboží vyúčtovává na stranu MD účtu skupiny 50 - Spotřebované nákupy a souvztažně na stranu DAL účtu zásob. Při uzavírání účetních knih se porovná zůstatek účtu zásob se skutečným zůstatkem zjištěným inventarizací.

Při účtování způsobem B v průběhu účetního období účtuje účetní jednotka nákupy materiálu a zboží na stranu MD nákladových účtů. Při uzavírání účetních knih se nejprve převede počáteční zůstatek účtu materiálu a zboží na stranu DAL účtů skupiny 50 - Spotřebované nákupy, poté převede konečné stavy zásob materiálu a zboží zjištěné ve skladové evidenci a ověřené inventarizací na stranu MD účtu materiálu a zboží.

Na účtech účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy účtuje účetní jednotka také spotřebovanou energii a ostatní neskladovatelné nákupy.

Na účtech skupiny 51 – Služby se účtují náklady za externí služby, jako jsou opravy a udržování dlouhodobého majetku, cestovné, náklady na reprezentaci a ostatní služby. Takovými službami je například nájemné za najaté movité a nemovité věci, poplatky za poštovní služby, poplatky za telefonní a podobné služby, úklid, odvoz odpadků, poradenské služby a také nákup drobného majetku, o kterém účetní jednotka rozhodla, že není dlouhodobým majetkem.

Na účtech skupiny 52 – Osobní náklady účtuje účetní jednotka o mzdových nákladech zaměstnanců, příjmech společníků a členů družstva a odměnách statutárních orgánů společnosti a družstva. Účty této skupiny jsou také zákonné sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců, sociální pojištění individuálního podnikatele, zákonné sociální náklady a ostatní sociální náklady. Na účtu mzdové náklady se účtuje v hrubých mzdách zaměstnanců včetně nepeněžních plnění.

Na účtech skupiny 53 – Daně a poplatky účtuje účetní jednotka daně, kterými jsou například daň z nemovitosti a daň silniční, ostatní daně a odvody podobného charakteru, mimo daň z příjmů.

Na účtech skupiny 54 – Jiné provozní náklady účtuje účetní jednotka rozdíl mezi cenou prodávaného majetku uvedeného na účtech dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a vytvořenými opravkami, tedy zůstatkovou cenu prodaného odpisovaného majetku, cenu prodaného neodpisovaného majetku, zůstatkovou cenu darovaného majetku, úbytek materiálu při prodeji, smluvní pokuty a úroky z prodlení, manka a škody a jiné provozní náklady nevyúčtované na předchozích účtech, které se týkají provozní činnosti.

Na účtech skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky nákladů se zachycují položky, které se týkají běžné provozní činnosti účetní jednotky.

Na účtech skupiny 56 – Finanční náklady se účtují náklady peněžního styku, úroky vůči bankám včetně úroků z prodlení podle smlouvy o úvěru, půjček a finančních operací.

Na účtech skupiny 58 – Mimořádné náklady se zachycují skutečnosti neobvyklé povahy vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky a události nahodile se vyskytující. Mohou to být zejména škody vzniklé za zcela mimořádných příčin.

Na účtech skupiny 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů se účtuje podle daňového přiznání o splatných daních z příjmů za běžnou a mimořádnou činnost, o odložené daňové povinnosti, o které účtují účetní jednotky podléhající auditu a která vzniká z rozdílného daňového a účetního pohledu na některé náklady případně výnosy.

Postupy účtování na účtech skupiny 6 Výnosy

Zůstatky výnosových účtů se při uzavření účetních knih převádějí na stranu DAL účtu 710 - Účet zisku a ztráty.

Na účtech skupiny 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží se účtují tržby souvztažným zápisem na stranu MD účtové skupiny pohledávky nebo peníze.

Účtování na účtech skupiny 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti závisí na zvoleném způsobu účtování zásob. Pokud účetní jednotka účtuje způsobem A, účtují přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby souvztažně s účty účtové třídy 1. V případě, že účetní jednotka účtuje o zásobách způsobem B, účtují se na účty skupiny 61 změny stavu zásob zjištěné inventarizací na začátku a konci účetního období souvztažně s účty účtové třídy 1.

Na účtech skupiny 64 – Jiné provozní výnosy se účtují výnosy z prodeje dlouhodobého majetku, výnosy ze smluvních pokut, úhrady odepsaných pohledávek a ostatní výnosy.

Na účtech skupiny 66 – Finanční výnosy se účtují přijaté úroky od peněžních ústavů a jiných dlužníků, kurzové rozdíly, dividendy, podíly na zisku, nájemné z vlastnictví dlouhodobého finančního majetku a dividendy a úroky z krátkodobého finančního majetku a jiné finanční výnosy.

Na účtech skupiny 68 – Mimořádné finanční výnosy se účtují opravy minulých účetních období, prodej podniku a náhrady škod.

Na účtech skupiny 69 – Převodové účty se účtují výnosy související s postoupením nebo ukončením hospodářské činnosti souvztažně na stranu DAL účtu mimořádné výnosy nebo finanční výnosy, pokud se jedná o výnosy finančního charakteru.

3.3 Zákon o dani z příjmů a daňové zatížení fyzické osoby daňového nerezidenta

Podle zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, v platném znění, je zdaňovacím obdobím fyzické osoby daňového nerezidenta období od 1.1 do 31.12, tj. kalendářní rok. Základ daně je částka, o kterou převyšují zdanitelné příjmy výdaje vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů při respektování jejich věcné i časové souvislosti. Základ daně se stanovuje jako součet dílčích základů daně podle jednotlivých druhů příjmů podle § 6 až § 10 zákona o daních z příjmů. Součet dílčích základů daně podle § 7 až § 10 lze snížit o daňovou ztrátu, která vznikla poplatníkovi nejdéle v předcházejících pěti zdaňovacích obdobích.

V zákoně o dani z příjmů najde daňový nerezident rozdíly ve vazbě na výši příjmů v ČR a výši příjmů v jiné zemi Evropské unie zejména v uplatňování nezdánitelných položek a slev na dani.

3.3.1 Vymezení daňových nerezidentů v ČR

Poplatníci daně z příjmů fyzických osob, kteří nemají na území České republiky bydliště, nebo se zde obvykle nezdržují a nejsou podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění označeni jako rezidenti České republiky, ale mají příjmy z činností vykonávaných na území České republiky prostřednictvím stálé provozovny, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí z těchto činností. Za poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou považovány ty osoby, které zde pobývají alespoň 183 dnů v daném kalendářním roce.

3.3.2 Předmět daně z příjmů

Předmětem daně fyzických osob jsou příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti, kapitálového majetku a pronájmu, a také příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků a ostatní příjmy. Příjmem se rozumí jak příjem peněžní, tak i příjem nepeněžní i příjem dosažený směnou.

3.3.3 Příjmy a daňově uznatelné náklady z podnikání

V případě podnikatelů nerezidentů se příjmem rozumí příjem (výnos) z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny na území České republiky. Stálá

provozovna je definována v § 22 odstavec 2 a rozumí se jí místo k výkonu činností na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo prodeje apod.

Za daňově uznatelné náklady jsou považovány náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které vymezuje zákon o dani z příjmů v § 24. Mezi tyto výdaje patří zejména náklady provozní, kterými jsou náklady na pořizovací cenu zboží a materiálu, za spotřebu energií, náklady za pronájem provozovny, mzdové náklady, příspěvky hrazené zaměstnavatelem na sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance, náklady na pracovní cesty nebo paušální výdaje na dopravu silničním motorovým vozidlem a další. V případě pořízení hmotného majetku, který splňuje podmínky stanovené zákonem o dani z příjmů v § 26, což je vstupní cena vyšší než 40 000 Kč a provozně technická funkce delší než 1 rok, není daňově uznatelným nákladem cena pořízení takového majetku. Daňově uznatelnými jsou daňové odpisy tohoto majetku.

Pro daňové odpisy platí zásady uvedené v zákoně o dani z příjmů v § 26 až § 32. K hmotnému majetku, který může podnikatel nerezident daňově odpisovat, musí mít vlastnické právo. Pouze v případě technického zhodnocení pronajatého hmotného majetku může platit výjimka. Účetní jednotka zařadí hmotný majetek dle přílohy č. 1 zákona o dani z příjmu do odpisové skupiny, která udává dobu odpisování hmotného majetku. Odpisování zahájí účetní jednotka po uvedení majetku do stavu užívání. Roční odpis se vypočítává podle § 31 při rovnoměrném odpisování nebo podle § 32 při zrychleném odpisování. Způsob odpisování si zvolí podnikatel nerezident pro každý majetek samostatně, nemůže jej však po dobu odpisování majetku měnit. V případě, že je to pro podnikatele nerezidenta výhodné, může daňové odpisování na rozdíl od účetního přerušit. [12]

3.3.4 Základ daně

Podnikatel nerezident vede povinně účetnictví, základem daně je upravený hospodářský výsledek. Zjišťuje se jako rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují náklady, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období a tento rozdíl neboli výsledek hospodaření se dále upravuje.

Základ daně se u podnikatelů nerezidentů zjišťuje z výsledku hospodaření, který se upravuje v souladu s § 23 zákona o daních z příjmů. Výsledek hospodaření se například zvyšuje o částky nákladů, které nelze zahrnout do nákladů daňově uznatelných, neuhrazených

částek sociálního a zdravotního pojištění, které byly zaměstnanci sraženy a nebyly odvedeny do konce ledna následujícího roku. Výsledek hospodaření se také zvyšuje o částky neuhrazených závazků, od jejichž splatnosti uplynulo více než 36 měsíců.

Základ daně podnikatele nerezidenta nemůže být u stálé provozovny nižší nebo daňová ztráta vyšší, než jaké by dosáhl u podobné činnosti provozované za obdobných podmínek rezident České republiky. [12]

3.3.5 Daňová povinnost fyzické osoby nerezidenta v ČR

Po stanovení základu daně lze v daňovém přiznání odečíst nezdanitelnou část základu daně podle § 15 a položky odčitatelné od základu daně podle § 34.

Nezdanitelnými částmi základu daně se rozumí například hodnota darů. Dalšími nezdanitelnými částmi základu daně podle § 15 odst. 2 až odst. 8 jsou příspěvky na penzijní nebo soukromé životní pojištění, zaplacené úroky z úvěru ze stavebního spoření, členské příspěvky zaplacené odborovým organizacím, výdaje za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání. Tyto další nezdanitelné části základu daně si může podnikatel nerezident odečíst za podmínky, že příjmy ze zdrojů na území České republiky dosahují nejméně 90 % všech jeho celosvětových příjmů.

Odčitatelnou položkou podle § 34 je zejména daňová ztráta, kterou lze odečíst nejpozději do pěti zdaňovacích období po jejím vzniku.

Daňová povinnost se vypočte z upraveného základu daně ve výši 15 %. Od vypočtené daně si může poplatník – podnikatel nerezident odečíst slevy na dani, které jsou upraveny v § 35 zákona o dani z příjmů. Tyto slevy lze opět rozdělit podle toho, zdali úhrn všech celosvětových příjmů nerezidenta získaných na území České republiky činí nejméně 90 % či nikoli. V případě, že výše příjmů nerezidenta v České republice nedosahuje zákonem stanovené procento všech jeho příjmů, může si poplatník uplatnit slevy na dani za zaměstnance se zdravotním postižením a slevu na poplatníka. Pokud jeho příjmy na území České republiky dosahují 90 % všech jeho příjmů, lze navíc uplatnit i slevu na dani na manželku, na invaliditu a daňové zvýhodnění na dítě. [12] [6]

Tab. 3.7 – Slevy na dani v roce 2011 a 2012

Sleva / Rok	příjmy v ČR ve výši 90 % celosvětových příjmů a více		příjmy v ČR ve výši pod 90 % celosvětových příjmů	
	2011	2012	2011	2012
za zaměstnance se zdrav.postižením	18 000	18 000	18 000	18 000
za zaměstnance s těžkým zdravotním postižením	60 000	60 000	60 000	60 000
na poplatníka	23 640	24 840	23 640	24 840
sleva na manželku	24 840	24 840	0	0
daňové zvýhodnění na dítě	13 404	13 404	0	0
na poplatníka invalidu 1 a 2 st.	2 520	2 520	0	0
na poplatníka invalidu 3st.	5 040	5 040	0	0
na poplatníka držitele ZTP/P	16 140	16 140	0	0
na studenta do 26/28 let	4 020	4 020	4 020	4 020

Zdroj: Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, vlastní úprav

4 POSTUPY ÚČTOVÁNÍ A ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB DAŇOVÝCH NEREZIDENTŮ V PRAXI

Pro popis praktických postupů účtování a výpočet daňové povinnosti jsem si vybrala fiktivního podnikatele Jana Nowaka, fyzickou osobu, občana Polské republiky a jeho účetnictví za rok 2011.

Podnikatel bydlí se svou rodinou na území Polska. Je ženatý, má dvě děti ve věku 1,5 roku a 10 let, manželka je v současné době na mateřské dovolené.

Podle podmínek Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění je podnikatel daňovým rezidentem na území Polska. Vůči našemu státu má omezenou daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky

Podnikatel získal v České republice živnostenský list vydaný zahraniční fyzické osobě, jehož předmětem podnikání je specializovaný maloobchod a maloobchod se smíšeným zbožím. Místem podnikání je níže uvedená pronajatá prodejna. Podnikateli bylo živnostenským úřadem přiděleno identifikační číslo. Před začátkem podnikání se zaregistroval k místně příslušnému finančnímu úřadu pomocí jednotného registračního formuláře k dani z příjmů fyzických osob.

O stavu a pohybu majetku a o nákladech a výnosech v České republice účtuje pan Nowak v českém jazyce a v jednotkách české měny. Účetnictví vede v účetním programu Pohoda.

Podnikatel si na území České republiky pronajal nebytové prostory, ve kterých provozuje prodejnu maloobchod. Smlouvu o nájmu nebytových prostor uzavřel na dobu neurčitou se standardní tříměsíční výpovědní lhůtou, uhradil kauci ve výši trojnásobku měsíčního nájemného a za pronájem hradí nájemné v měsíčních splátkách. V rámci nájemní smlouvy hradí měsíčně zálohy na energie a služby s nájmem spojené. Zálohy na energie mu pronajímatel vyúčtovává jedenkrát ročně. Náklady za spotřebovanou vodu mu pronajímatel fakturuje čtvrtletně, vždy po obdržení konečných faktur od dodavatele.

Pro zajištění provozu prodejny zaměstnal 2 zaměstnance, prodavačky na hlavní pracovní poměr. Zaměstnávání osob přineslo panu Nowakovi několik povinností. Vůči finančnímu úřadu je to registrace k dani ze závislé činnosti, povinnost odvádět na účet finančního úřadu daně sražené zaměstnancům a každý rok podávat na finanční úřad

Vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti. Podnikatel podal přihlášku zaměstnavatele na Okresní správu sociálního zabezpečení a ke dni uzavření pracovní smlouvy přihlásil své dva zaměstnance. Na účet Okresní správy odvádí měsíčně pojistné sražené zaměstnancům a pojistné za zaměstnance hrazené ze svých prostředků. K odvedenému pojistnému podává na Okresní správu hlášení o jeho výši. Podobně je tomu i se zdravotními pojišťovnami. Také u zdravotních pojišťoven v případě zaměstnávání osob musí podat přihlášku zaměstnavatele a poté ke dni uzavření pracovní smlouvy přihlásit zaměstnance. Na účty příslušných zdravotních pojišťoven odvádí měsíčně sražené pojistné zaměstnancům a pojistné za zaměstnance hrazené ze svých prostředků.

Pan Nowak se zabývá prodejem masa a uzenin. Zboží z větší části dováží z Polské republiky vlastním vozidlem, které má zahrnuto do obchodního majetku. Dodavateli zboží jsou také z části firmy podnikající na území České republiky. Podnikatel si pořídil vozidlo, které registroval a provozuje na území České republiky a užívá jej k podnikání. Vznikla mu povinnost registrovat se k dani silniční, platit zálohy na daň a do termínu 31. 1. následujícího roku podávat přiznání k silniční dani. Zálohy na silniční daň hradí ve čtvrtletních zálohových platbách ve výši jedné čtvrtiny roční sazby do 15. dubna, 15. července a 15. října. Do 15. prosince platí zálohu ve výši 2/12 roční sazby.

Podnikatel začal podnikat na území České republiky v roce 2008. Plátcem daně z přidané hodnoty se stal v průběhu prvního měsíce podnikání, jelikož hodnota pořízeného zboží z Polska přesáhla částku 326 000 Kč. Vzhledem k výši jeho obratu, který nepřesáhl částku 10 milionu Kč je zdaňovacím obdobím pro daň z přidané hodnoty kalendářní čtvrtletí. K 25. dni měsíce dubna, července, října a ledna podává finančnímu úřadu přiznání k dani z přidané hodnoty a uhradí vypočtenou daňovou povinnost.

Zásoby oceňuje pořizovací cenou. Pro přepočet ceny u zboží nakoupeného v cizí měně používá denní kurz devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou. O zásobách účtuje způsobem B.

V období předcházejícímu sledovanému zdaňovacímu období dosáhl podnikatel ztráty z podnikání ve výši 296 000 Kč.

K 1. dubnu každého kalendářního roku podává daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za předcházející kalendářní rok a vypočte si a uhradí daňovou povinnost.

Tento podnikatel provozuje obdobnou činnost i na území Polské republiky. Z této činnosti mu plynou zdanitelné příjmy na území Polska. Na území Polska je zdravotně i sociálně pojištěný.

Podnikatel každoročně dokládá Okresní správě sociálního zabezpečení potvrzený formulář E101, který dokládá, že podléhá sociálnímu pojištění v Polsku.

4.1 Postupy účtování

4.1.1 Účtová osnova, počáteční rozvaha

Na počátku každého účetního období si podnikatel sestavuje účtový rozvrh. Pro rok 2011 vychází při vytváření účtového rozvrhu z předcházejícího kalendářního roku. Podnikatel nakupuje zboží, které prodává prostřednictvím své provozovny, v dlouhodobém majetku eviduje jeden užitkový vůz, uplatňuje paušální výdaje na dopravu, zaměstnává zaměstnance, hradí nájemné a služby s nájmem spojené. Pro tyto činnosti si sestavil účtový rozvrh uvedený v příloze č. 9.

Podnikatel prvním dni účetního období sestaví počáteční rozvahu tak, aby stavy účtů počáteční rozvahy navazovaly na stavy konečného účtu rozvažného za předcházející období.

4.1.2 Účtování dlouhodobého majetku

Podnikatel pořídil v tuzemsku v průběhu účetního období dlouhodobý majetek - chladicí box, v ceně 48 500 Kč bez DPH. Za chladicí box uhradil cenu celkem 58 200 Kč. Pořízení dlouhodobého majetku zaúčtoval podnikatel na stranu MD v částce 48 500 Kč na účet 042 - Pořízení dlouhodobého majetku a DPH ve výši 9 700 Kč na účet 343 – Daň z přidané hodnoty a cenu celkem 58 200 Kč na stranu DAL účtu 321 – Závazky z obchodních vztahů. Dopravu chladicího boxu v hodnotě 1 200 Kč vč. DPH uhradil v hotovosti a zaúčtoval základ daně na stranu MD účtu 042 – Pořízení dlouhodobého majetku, DPH na stranu MD účtu 343 – Daň z přidané hodnoty a souvztažně cenu celkem na stranu DAL účtu 211 - Peníze. Na základě protokolu o zařazení přeúčtoval ke dni 1. 6. 2011 majetek z účtu 042 – Pořízení dlouhodobého majetku na účet 022 - Samostatné věci movité a soubory movitých věcí. K majetku vytvořil inventární kartu a odpisový plán účetních a daňových odpisů.

Daňové odpisy

Pro uplatnění daňových odpisů zařadil pořízený majetek do odpisové skupiny a stanovil způsob daňového odpisování. Chladicí box zařadil podnikatel do 2. odpisové skupiny pod SKP 29.23.13 v ceně 49 499,96 Kč a rozhodl se pro uplatňování rovnoměrných odpisů. Doba odpisování majetku ve druhé skupině je 5 let, roční odpisová sazba je v prvním roce odpisování 11 % a ve druhém a dalších letech je sazba 22,25 %. Daňový odpis vypočítal z celkové vstupní ceny bez DPH a sazby stanovené zákonem o dani z příjmů podle § 31 odstavec 7 podle vzorce:

$$\text{odpis} = \text{vstupní cena} \times \text{roční odpisová sazba} / 100.$$

Daňový odpis v prvním roce je 5 445 Kč, ve druhém až čtvrtém roce je daňový odpis v částce 11 014 Kč a v pátém roce 11 012,96 Kč.

V případě potřeby může podnikatel použít v prvním roce sazbu odpisování zvýšenou o 10 %. V prvním roce je zvýšená odpisová sazba 21 % a v následujících letech 19,75 %. Pokud by podnikatel použil zvýšenou sazbu odpisování v prvním roce, byl by daňový odpis chladicího boxu ve výši 10 395 Kč, v následujících letech 9 777 Kč a v pátém roce 9 773,96 Kč. Podmínkou pro použití zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování je zařazení hmotného majetku do skupiny 1 až 3 a také to, že je podnikatel prvním vlastníkem tohoto majetku.

Tab. 4.1 - Plán daňových odpisů

	Rovnoměrné odpisy podle § 31 odstavec 1 a)			Rovnoměrné odpisy podle §31 odstavec 1 d)		
Rok	Odpisové procento	Roční odpis	Zůstatková cena	Odpisové procento	Roční odpis	Zůstatková cena
2011	11%	5 445	44 054,96	21%	10 395	39 104,96
2012	22,25%	11 014	33 040,96	19,75%	9 777	29 327,96
2013	22,25%	11 014	22 026,96	19,75%	9 777	19 550,96
2014	22,25%	11 014	11 012,96	19,75%	9 777	9 773,96
2015	22,25%	11 012,96	0	19,75%	9 773,96	0

Zdroj: Zákon o dani z příjmů, vlastní úprava

Výši daňových odpisů řeší zákon o dani z příjmů. K datu účetní závěrky se porovnává výše zaúčtovaných účetních odpisů s výši daňových odpisů stanovenou podle zákona o dani

z příjmů. Pokud by účetní odpisy byly vyšší než daňové, rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy by nebyl daňovým nákladem.

Účetní odpisy

Podnikatel pro pořízený dlouhodobý majetek – chladicí box stanovil dobu využitelnosti 8 let. Pořizovací cena majetku je 49 499,96 Kč. Předpokládá rovnoměrné opotřebení a měsíční účetní odpis stanovil v částce 460 Kč. Za dobu 8 let bude opotřebení činit částku 44 160 Kč. Zbývajících částka ve výši 5 339,96 Kč je předpokládaná zbývajících hodnota majetku, kterou hodlá podnikatel získat prodejem majetku.

Chladicí box podnikatel pořídil, uvedl do užívání a začal odpisovat v červnu roku 2011. Za rok 2011 činil účetní odpis majetku za 7 měsíců 3 220 Kč. Účetní odpisy účtoval měsíčně v částce 460 Kč na stranu MD účtu 551100 – Účetní odpisy a souvztažně na stranu DAL účtu 082100 – Oprávky.

4.1.3 Účtování pořízení zboží, přiznání a odpočet DPH z pořízení zboží z EU

Pan Nowak dováží zboží pro svoji prodejnu z Polska. Protože je v České republice registrován k dani z přidané hodnoty, zboží mu dodavatelé fakturují v režimu osvobození. Podmínkou osvobození je nákup zboží osobou registrovanou k dani v jiném členském státě a jeho odeslání do jiné členské země. Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu je místo, kde se zboží nachází při ukončení jeho přepravy, tj. v tuzemsku. Na dokladech dodavatelé uvádí jako odběratele pana Nowaka, provozovnu v České republice a DIČ přidělené finančním úřadem v České republice a sdělení že se jedná o plnění osvobozené od daně, např. „Stawka VAT 0% na podstawie Art.41 ust.3 Ustawy o podatku od towarów i usług z 11. 3. 2004 r.“⁷

V tuzemsku má podnikatel povinnost přiznat daň podle § 25 zákona o dani z přidané hodnoty, a to ke dni vystavení daňového dokladu, nebo nejpozději k patnáctému dni v měsíci následujícím po dni, v němž bylo zboží pořízeno. Při pořízení zboží z Evropské unie si podnikatel sám vyměří a přizná DPH ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Hodnotu zboží

⁷ USTAWA z dnia 11 marca 2004 r.o podatku od towarów i usług [online] [cit.18.3.2012] Dostupné z http://www.mf.gov.pl/files/podatki/vat_i_akcyzowy/przepisy_vat_2004/ustawa_o_podatku_od_towarow_i_uslug.pdf

uvedenou na faktuře v Polské měně přepočte dle vnitřní směrnice kurzem České národní banky na koruny a z hodnoty zboží v korunách vypočte daň z přidané hodnoty podle platné sazby daně. Vypočtené DPH zaúčtuje na účtu 349000 – Vyrovnávací účet pro DPH na stranu MD a na účet 343000 na stranu DAL. Jelikož jde o pořízení zboží s nárokem na odpočet daně, zároveň uplatní odpočet daně z přidané hodnoty, který zaúčtuje na stranu MD na účet 343000 a na stranu DAL na účet 349000 – Vyrovnávací účet DPH.

Příklad

Dne 7. 1. 2011 pořídil podnikatel zboží z Polska v hodnotě 1 688,46 PLN. Kurz ČNB dne 7. 1. 2011 byl 6,335 Kč / 1 PLN. Po přepočtení dokladu z Polské měny na koruny byla hodnota zboží, tedy základ daně 10 696,39 Kč a daň z přidané hodnoty ve snížené sazbě 1 069,64 Kč (v roce 2011 byla sazba daně z přidané hodnoty 10%). Podnikatel zaúčtoval dne 7. 1. 2011 pořízení zboží v hodnotě 10 696,39 Kč, sám si vyměřil DPH a uplatnil odpočet DPH z pořízení zboží z jiného členského státu v hodnotě 1 069,64 Kč.

Tab. 4.2 - Pořízení zboží z jiného členského státu

	částka	MD	DAL
Pořízení zboží	1 688,46 PLN 10 696,39 Kč	504000	321000
Základ daně pro přiznání DPH při pořízení zboží z jiného členského státu	10 696,39 Kč	349000	349100
Přiznání DPH při pořízení zboží z jiného členského státu	1 069,64 Kč	349000	343000
Základ daně pro odpočet DPH při pořízení zboží z jiného členského státu	10 696,39 Kč	349200	349000
Odpočet DPH při pořízení zboží z jiného členského státu	1 069,64 Kč	343000	349000

Zdroj: Vlastní úprava

Podnikatel účtuje v software Pohoda, ve kterém určuje řádek v Přiznání k dani z přidané hodnoty agenda členění DPH. Členění DPH je zadáno na každém zaúčtovaném dokladu.

Účet 349 - Vyrovnávací účet pro DPH software Pohoda používá pouze pro evidenci DPH. Tento účet nevstupuje do rozvahy. Podnikatel si nastavil analytické členění tohoto účtu

tak, že na účtu 349000 účtuje vypočtené DPH na vstupu i na výstupu, na účtu 349100 účtuje základ daně pro přiznání DPH při pořízení zboží z jiného členského státu a na účtu 349200 účtuje základ daně pro odpočet DPH při pořízení zboží z jiného členského státu. Kontrolou správného zaúčtování je, že se na konci zdaňovacího období DPH musí účet 349100 rovnat účtu 349200 a účet 349000 musí mít nulový zůstatek.

Základ daně a vyměřenou daň ze zboží pořízeného z jiného členského státu uvádí podnikatel v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty v řádcích 3 a 4 podle sazby daně, základ daně a nárok na odpočet daně z tohoto zboží v řádcích 43 a 44, podle sazby daně.

4.1.4 Účtování nákladů

Podnikatel účtuje o nákladech na zajištění a udržení příjmů, zejména o nájemném, nákladech za služby spojené s nájmem nebytových prostor, tj o nákladech na energie, režijních nákladech a nákladech na pořízení drobného majetku.

Podnikatel účtuje náklady na těchto účtech:

- 501100 - Režijní náklady, jako je nákup obalového materiálu, čisticích prostředků a podobně,
- 501200 - Náklady na pořízení drobného majetku. Vnitřním předpisem si stanovil hodnotu pro pořízení tohoto majetku v cenách od 500 Kč do 7 000 Kč bez DPH. K majetku zaúčtovanému na tomto účtu vede knihu drobného majetku. Drobný majetek do ceny 499 Kč bez DPH účtuje na účtu 501100. Majetek v částce vyšší než 7 000 Kč eviduje na účtu 029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek, účetní odpisy se rovnají daňovým odpisům a doba odpisování je stanovena na 24 měsíců,
- 501999 - Náklady na pohonné hmoty. Podnikatel se rozhodl pro účely daně z příjmů uplatňovat paušální výdej na dopravu, a proto účet nákladů na pohonné hmoty vede jako nedaňový účet,
- 502000 - Náklady na spotřebované energie. Podle nájemní smlouvy jsou to elektrická energie, plyn a vodné a stočné. Za elektrickou energii a plyn platí zálohy, které vyúčtovává jedenkrát ročně, vodu mu fakturuje pronajímatel čtvrtletně, po obdržení dokladu dodavatele.

- 504000 - Náklady na pořízení zboží,
- 518100 - Náklady na nájemné podle nájemní smlouvy,
- 518200 - Ostatní služby např. náklady za odpady, telefonní poplatky, vedení účetnictví, poštovné apod.
- 521000 - Mzdové náklady zaměstnanců, hrubé mzdy,
- 524000 - Zákonné sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem,
- 551100 - Odpisy dlouhodobého majetku,
- 568000 - Zákonné pojištění zaměstnanců za úrazové pojištění,
- 591000 - Daň z příjmů z běžné činnosti,
- 563000 - Kurzové ztráty.

Příklad:

Za pronájem prodejny hradí podnikatel nájemné ve výši 15 000 Kč + 20% DPH měsíčně. Nájemné účtuje na základě splátkového kalendáře na stranu MD účtu 518100 a na stranu DAL účtu 321000. DPH ve výši 3 000 Kč účtuje na stranu MD účtu 343000 a na stranu DAL účtu 321000. Nájemné hradí poštovní poukázkou. Poštovné činí 33 Kč.

Tab. 4.3 - Příklady účtování nákladů

	částka	MD	DAL
Nájemné	15.000 Kč	518100	321000
DPH za nájemné	3.000 Kč	343000	321000
Úhrada nájemného poštovní poukázkou	18.000 Kč	321000	211100
Poplatek za odeslání poštovní poukázky	33 Kč	518200	211100

Zdroj: Vlastní úprava

4.1.5 Účtování výnosů

Podnikatel má v prodejně dvě registrační pokladny, prostřednictvím kterých zaznamenává jednotlivé platby zákazníků. Za každý nákup vystavuje zákazníkovi pokladní

blok. Za každý den provádí podnikatel denní závěrku tržeb a souhrnně za každý měsíc vystavuje podnikatel na pokladně doklad o měsíční závěrce tržeb.

Podnikatel účtuje výnosy na těchto účtech:

- 604000 - Tržby
- 663000 - Kurzové rozdíly

4.1.6 Účtování mezd

Podnikatel Jan Nowak zaměstnává dva zaměstnance na hlavní pracovní poměr. Při nástupu do zaměstnání sepsal s každým se zaměstnanců pracovní smlouvu, dohodu o hmotné zodpovědnosti a přihlásil je ke zdravotnímu a sociálnímu pojištění. Zaměstnance také seznámil s vnitřním předpisem zaměstnavatele doplňujícím pracovní smlouvu, ve kterém jsou v souladu se zákonem č. 262/2006 Sb., zákoníkem práce stanoveny podmínky rozvržení pracovní doby, termín výplaty mzdy a další podmínky. Zaměstnanec si pro uplatňování slev na dani vyplní a podepíše tiskopis prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, na základě kterého mu jsou při výpočtu výplaty uplatňovány slevy na dani na poplatníka.

Každý měsíc vyplácí podnikatel zaměstnancům mzdy ve stanoveném výplatním termínu, který byl určen na 10. den v měsíci. Podnikatel eviduje vyplácené mzdy v mzdových listech. Ve mzdovém listě jsou uvedeny povinné údaje jako je jméno a příjmení zaměstnance, rodné jméno, datum narození a rodné číslo, adresa bydliště, začátek pracovního poměru a za každý měsíc počet odpracovaných dnů a hodin, hrubá mzda, zdravotní a sociální pojištění sražené zaměstnanci a sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem, superhrubá mzda, záloha na daň z příjmů, uplatněné slevy na dani a záloha na daň po slevě, daňové bonusy, dávky nemocenského pojištění. Hrubá mzda je součtem základní mzdy, příplatků, náhrad mzdy, prémie a odměn. Do hrubé mzdy se zahrnuje také nepeněžní plnění.

Příklad

Za měsíc leden 2011 byla zaměstnankyní paní Anně Novotné zúčtovaná základní mzda ve výši 10 000 Kč a prémie ve výši 1 650 Kč.

Z hrubé mzdy, která činí 11 650 Kč, nejprve vyměří sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem, celkem ve výši 34%, tj. 3 961 Kč. Součet pojištění a hrubé mzdy

tvoří základ pro stanovení daňové povinnosti, tzv. superhrubou mzdu. Sazba daně z příjmů fyzických osob je 15 %, což z hodnoty 15 611 Kč odpovídá částce 2 355 Kč. Zaměstnankyně podepsala prohlášení a uplatňuje slevu na poplatníka, která činí za jeden měsíc 1 970 Kč. Výsledná záloha na daň z příjmů fyzických osob za měsíc leden je 385 Kč.

Z částky 11 650 Kč, tj. z hrubé mzdy zaměstnance vyměří a srazí zaměstnavatel zaměstnanci sociální pojištění v částce 758 Kč, což odpovídá sazbě 6,5 % z hrubé mzdy a zdravotní pojištění v sazbě 4,5% z hrubé mzdy, což odpovídá částce 525 Kč.

Čistá mzdy zaměstnance činí 9 982 Kč, z hrubé mzdy byla odečtena záloha na daň z příjmů fyzických osob a sociální a zdravotní pojištění zaměstnance. Celkový mzdový náklad zaměstnavatele, který představuje hrubá mzda zaměstnance a odvod sociálního a zdravotního pojištění hrazeného zaměstnavatelem byl za měsíc leden 2011 na tuto zaměstnankyni 15 611 Kč.

Tab. 4.4 - Zaúčtování mzdy za leden 2011

Datum	Text	Částka	MD	DAL
31. 1.	Mzdy 2011/01, hrubá mzda	11 650,00 Kč	521000	331000
31. 1.	Mzdy 2011/01, daň z příjmů	385,00 Kč	331000	342000
31. 1.	Mzdy 2011/01, sociální pojištění zaměstnanec	758,00 Kč	331000	336000
31. 1.	Mzdy 2011/01, zdravotní pojištění zaměstnanec	525,00 Kč	331000	336000
10. 2.	Mzdy 2011/01, vyplaceno hotově	9 982,00 Kč	331000	211100
31. 1.	Mzdy 2011/01, sociální pojištění zaměstnavatel	2 913,00 Kč	524000	336000
31. 1.	Mzdy 2011/01, zdravotní pojištění zaměstnavatel	1 048,00 Kč	524000	336000

Zdroj: Vlastní úprava

Po zaúčtování mezd a nejpozději do 20. dne následujícího měsíce uhradí podnikatel závazky vůči okresní správě sociálního zabezpečení, zdravotním pojišťovnám, finančnímu úřadu a do stanoveného výplatního termínu vyplatí mzdu zaměstnanci. Okresní správě sociálního zabezpečení a zdravotním pojišťovnám zašle přehled o platbě pojistného.

Po skončení kalendářního roku vyhotoví podnikatel evidenční list důchodového pojištění za každého zaměstnance a odevzdá jej na okresní správě sociálního zabezpečení.

4.1.7 Účetní závěrka a uzávěrka

Za každý kalendářní rok provádí podnikatel k poslednímu dni kalendářního roku závěrku a uzávěrku svého účetnictví. Účetní závěrce, kterou je uzavírání účtu za dané období předchází inventarizace.

Podnikatel provádí fyzickou i dokladovou inventuru ke konci rozvahového dne. Fyzickou inventuru provádí u majetku, který zapíše do inventárních soupisů. Dokladovou inventuru provádí u závazků a pohledávek. Při inventarizaci majetku nejprve zjistí skutečné stavy a poté vyhotoví inventurní soupisy. Porovnává skutečné fyzické stavy s účetním stavem. Případná manka nebo přebytky zaúčtuje do období, za které se inventarizace provádí.

Příklad:

Fyzickou inventurou zboží k 31. 12. 2011 byl zjištěn rozdíl mezi skutečným stavem zboží a účetním stavem zboží ve výši 1 165 Kč. Vnitřní účetní směrnici má podnikatel stanoveny přirozené úbytky zásob v hodnotě 0,45 %. Zjištěný rozdíl je mankem do normy.

Podnikatel účtuje o zboží způsobem B a o tomto manku do normy neúčtuje. Pokud by manko převýšilo hodnotu přirozených ztrát stanovených ve vnitřním předpise, zaúčtoval by hodnotu manka na účet 549 – Manka a škody na stranu MD, souvztažně s účtem 504 - Prodané zboží.

Dokladovou inventurou účtů zjišťuje podnikatel skutečné stavy závazků a pohledávek, dohadných položek, majetku, oprávek, pokladen, apod. U každého účtu zkontroluje jeho konečný stav. K dokladovým inventurám vyhotoví inventurní soupisy.

Přípravnými pracemi před započítáním roční závěrky jsou některé účetní operace, které musí podnikatel zkontrolovat a doúčtovat. Je to kontrola účtu 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení. Při uzavírání účetních knih musí být hodnota tohoto účtu nulová a je nutné zkontrolovat přeúčtování výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení na účet 491 - Individuální podnikatel.

Podnikatel účtuje o zásobách způsobem B. Na konci období musí provést tyto účetní operace Účet 504 – Prodané zboží navýšit o hodnotu počátečního stavu zásob a snížit o hodnotu skladových zásob zjištěných inventurou a vyjádřených v pořizovacích cenách.

Dalším krokem je kontrola přechodných účtů aktiv a pasiv. Podnikatel v předchozím období vytvořil dohadné položky, které na konci období musejí být vyrovnány. Poté může podnikatel tvořit dohadné položky na následující období.

Příklad:

V předcházejícím období vytvořil podnikatel pasivní dohadnou položku ke spotřebám energií ve výši 92 800 Kč. Podle dokladů byla skutečná spotřeba energií za předcházející období ve výši 107 986 Kč. V průběhu roku uhradil podnikatel zálohy za energie ve výši 132 000 Kč včetně DPH a vytvořil dohadnou položku ve výši základu daně uhrazených záloh.

Tab. 4.5 - Účtování dohadných položek

Datum	Text	Částka	MD	DAL
1. 1. 2011	Zrušení dohadné položky z roku 2010	92 800 Kč	389000	502000
15. 4. 2011	Faktura za vyúčtování energií	107 986 Kč	502000	321000
	DPH za spotřebovanou energii	21 597 Kč	343000	321000
	Odpočet zálohy	92 800 Kč	321000	314000
	DPH - odpočet zálohy	18 560 Kč	321000	343000
31. 12. 2011	Tvorba dohadné položky za rok 2011	110 000 Kč	502000	389000

Zdroj: Vlastní úprava

Po provedených kontrolách uzavře podnikatel účetní knihy. Zjistí obraty jednotlivých účtů. Konečné stavy nákladových a výnosových účtů převede na účet 710 – Účet zisku a ztráty, nákladové účty převede na vrub účtu 710, výnosové účty převede ve prospěch účtu 710. Na účtu 710 – Účet zisku a ztráty zjistí výsledek hospodaření, který převede na účet 702 – Konečný účet rozvahový.

Tab. 4.6 - Výsledovka podnikatele za zdaňovací období

účet	název účtu		MD	DAL
501100	Spotřeba materiálu - režie	Daňový	43 900	
501200	Spotřeba materiálu - drobný majetek	Daňový	28 400	
501999	Spotřeba materiálu PHM	Nedaňový	45 987	
502000	Spotřeba energie	Daňový	135 798	
504000	Prodané zboží	Daňový	6 354 992	
518100	Ostatní služby, nájemné	Daňový	180 000	
518200	Ostatní služby	Daňový	94 900	
521000	Mzdové náklady	Daňový	244 800	
524000	Zákonné sociální pojištění	Daňový	83 232	
551100	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	Nedaňový	3 220	
568000	Ostatní finanční náklady	Daňový	1 032	
604000	Tržby za zboží	Daňový		7 809 582
663000	Kursově zisky	Daňový		
			7 216 261	7 809 582
	Zisk		593 321	

Zdroj: Vlastní úprava

Účetní výsledek hospodaření za zdaňovací období se zjistí jako rozdíl výnosových a nákladových účtů. Za výše uvedené období dosáhl zisku 593 321 Kč.

4.2 Zdaňování příjmů fyzických osob

4.2.1 Výpočet daňového základu

Sociální a zdravotní pojištění sražené zaměstnancům bylo odvedeno včas a závazky a pohledávky po splatnosti za Okresní správou sociálního zabezpečení nebo zdravotními pojišťovnami podnikatel neeviduje. Náklady evidované v účetnictví jsou daňově uznatelné i daňově neuznatelné. Při úpravě účetního hospodářského výsledku na daňový základ navýší hospodářský výsledek ve výši 593 321 Kč o hodnoty nedaňových účtů a sníží jej o daňové odpisy majetku a paušální výdaj na dopravu.

Daňový odpis pořízeného dlouhodobého majetku

Podnikatel se rozhodl pro uplatnění zvýšeného daňového odpisu v prvním roce a daňový odpis za rok 2011 činí 10 395 Kč. Rozdíl účetního a daňového odpisu je tedy 7 175 Kč. Při úpravě výsledku hospodaření na daňový základ navýší podnikatel výsledek hospodaření o účetní odpis a sníží jej o daňový odpis.

Tab. 4.7 - Úprava výsledku hospodaření na daňový základ

Popis		Částka
Účetní výsledek hospodaření		593 321
Nedaňové účty	502999 - spotřeba PHM	45 987
	551100 - účetní odpisy	3 220
Daňově uзнatelné náklady	daňový odpis	-10 395
	paušální výdej na dopravu	-60 000
Daňový základ		572 133

Zdroj: Vlastní úprava

4.2.2 Výpočet daně

Daňový základ si podnikatel může snížit o daňovou ztrátu, která mu vznikla v předcházejícím období v částce 296 000 Kč.

Daň se stanoví podle § 16 zákona o dani z příjmů tak, že základ daně se po odečtení nezdanitelných částí a odpočitatelných položek od základu daně zaokrouhlí na celé stokoruny dolů a vypočítá se daň ve výši 15 %.

Tab. 4.8 - Výpočet daně

	s uplatněním ztráty	bez uplatněné ztráty
základ daně	572 133	572 133
daňová ztráta	296 000	0
upravený základ daně	276 133	572 133
zaokrouhlený základ daně	276 100	572 100
15% daň	41 415	85 815

Zdroj: Vlastní úprava

4.2.3 Slevy na dani

Pan Nowak provozuje obdobnou činnost na území Polské republiky. Z této činnosti mu plynou zdanitelné příjmy. Výše těchto příjmů má vliv na výši daňové povinnosti na území České republiky.

Pro stanovení optimální výše položky odčitatelné od základu daně podle § 34 odstavec 1 odpočtu daňové ztráty, je pro podnikatele důležité zjistit výši příjmů z podnikání v Polské republice a porovnat je s příjmy na území České republiky. Z hodnoty uvedených příjmů – účet 604 Tržby za zboží ve výši 7 809 582 Kč vyplývá, že hranice příjmů dosažených mimo Českou republiku pro stanovení uplatnitelných slev na dani, která může dosahovat maximálně do výše 10 % všech příjmů, představuje částku 867 730 Kč. Na základě znalostí těchto skutečností pak podnikatel může stanovit optimální výši daňové ztráty za předcházející období, o kterou si sníží základ daně, za sledované zdaňovací období.

Tab. 4.9 - Výpočet daňové povinnosti

	příjmy v ČR ve výši 90% všech příjmů a více		příjmy v ČR ve výši pod 90% všech příjmů	
	s uplatněním ztráty	bez uplatnění ztráty	s uplatněním ztráty	bez uplatnění ztráty
základ daně	572 133	572 133	572 133	572 133
daňová ztráta	296 000		296 000	
upravený základ daně	276 133	572 133	276 133	572 133
zaokrouhlený základ daně	276 100	572 100	276 100	572 100
daň	41 415	85 815	41 415	85 815
sleva poplatník	23 640	23 640	23 640	23 640
sleva manželka	24 840	24 840	0	0
Daňová povinnost po uplatnění slev	-7 065	37 335	17 775	62 175
daňové zvýhodnění na 1. dítě	11 604	11 604	0	0
daňové zvýhodnění na 2. dítě	11 604	11 604	0	0
Daňový bonus	23 208			
Výsledná daňová povinnost		14 127	17 775	62 175

Zdroj: Vlastní úprava

U nerezidentů výši uplatnitelných slev na dani ovlivňuje procentuální podíl výše všech jejich příjmů k příjmům získaných na území České republiky, přičemž hranicí pro uplatnění některých nezdaniitelných částí základů daně a slev na dani je dosažení 90% všech příjmů na území České republiky.

Tab. 4.10 – Varianty záloh na daň z příjmů při různých úrovních daňové povinnosti

	příjmy v ČR ve výši 90% všech příjmů a více		příjmy v ČR ve výši pod 90% všech příjmů	
	s uplatněním ztráty	bez uplatnění ztráty	s uplatněním ztráty	bez uplatnění ztráty
Výsledná daňová povinnost	0 Kč	14 127 Kč	17 775 Kč	62 175 Kč
Záloha k 15. 6.				24 900 Kč
Záloha k 15. 12.				24 900 Kč
Daň + zálohy celkem	0 Kč	14 127Kč	17 775 Kč	111 915 Kč

Zdroj: Vlastní úprava

Příjmy v ČR do výše 90 % všech příjmů

V případě, že podnikatel dosáhne 90 % všech svých příjmů na území České republiky a uplatní daňovou ztrátu předcházejícího období v plné výši, bude jeho daňová povinnost záporná. Proto by bylo nevýhodné uplatnit celou ztrátu, výhodné je uplatnit pouze její část ve výši 248 000 Kč a část ztráty ve výši 48 000 Kč ponechat pro další období. Zaokrouhlený základ daně pak bude představovat částku 324 100 Kč a daňovou povinnost ve výši 48 615 Kč. Po uplatnění slevy na poplatníka a na manželku a daňového zvýhodnění na děti, bude daňová povinnost nulová. Podnikatel bude moci uplatnit daňový bonus ve výši 23 073 Kč.

Pokud podnikatel neuplatní odečet daňové ztráty za předcházející období, bude jeho daňová povinnost 14 127 Kč. Jelikož daňová povinnost nepřekročí částku 30 000 Kč, podnikatel nebude mít ve zdaňovacím období povinnost platit zálohy na daň z příjmů.

Příjmy v ČR pod 90 % všech příjmů

V případě, že příjmy z podnikání v České republice nedosáhnou výše 90 % všech příjmů podnikatele, bude jeho výsledná daňová povinnost 62 175 Kč. Překročením částky 30 000 Kč vzniká podnikateli povinnost hradit zálohy na daň k 15. 6. a k 15. 12. zdaňovacího období. Zálohy na daň z příjmů se stanoví ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti. Výše zálohy je 24 900 Kč.

Pokud by podnikatel uplatnil celou daňovou ztrátu za předcházející období ve výši 296 000 Kč, bude jeho daňová povinnost ve výši 17 775 Kč. V tomto případě nebude mít podnikatel povinnost platit ve zdaňovacím období zálohy na daň z příjmů.

5 ZÁVĚR

Podnikatel, fyzická osoba, který není rezidentem České republiky a plánuje zahájit podnikání v České republice, by měl mít povědomí o platných zákonech naší země, kterými se musí ve svém podnikání řídit. Nejdůležitějšími zákony jsou zejména živnostenský zákon, zákon o účetnictví, zákon o dani z příjmu, zákon o dani z přidané hodnoty, daňový řád, zákoník práce a také, pokud je sjednána, smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a zemí osoby podnikatele.

U zahraniční osoby, která má v úmyslu začít s podnikáním v České republice, je důležité určení daňového domicilu. Daňový nerezident je osoba, která nemá v České republice bydliště a ani se zde obvykle nezdržuje. Daňový nerezident zdaňuje na území České republiky pouze příjmy na tomto území získané.

Důležitou podmínkou pro rozhodnutí začít podnikat v České republice je existence smlouvy o zamezení dvojího zdanění se zemí, ve které je tato osoba daňovým rezidentem. V současné době má Česká republika uzavřeny dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění se 78 státy světa. Tyto smlouvy řeší dohodu mezi dvěma státy na právo zdanit určité příjmy. Určují, zda daňový příjem bude příjmem státu, ve kterém vzniká nebo státu ve kterém je poplatník rezidentem nebo jakým způsobem si tento příjem státy rozdělí.

Právem České republiky je stanovit daňovou povinnost všem daňovým subjektům podnikajícím na jejím území. Pokud by smlouva mezi Českou republikou a zahraniční zemí nebyla uzavřena, záleželo by na právní úpravě zahraniční země, zdali by zahraniční osoba musela příjmy získané prostřednictvím české provozovny zdaňovat také v této zahraniční zemi.

Podmínky podnikání daňových rezidentů a daňových nerezidentů jsou v České republice obdobné. Rozdílný je způsob vedení účetnictví. Rezident České republiky, který není účetní jednotkou, má možnost vybrat si, zdali povede daňovou evidenci podle § 7 b) zákona o dani z příjmů nebo účetnictví podle zákona o účetnictví. Nerezident České republiky musí vést účetnictví podle zákona o účetnictví povinně. Zahraniční osoba, která není příslušníkem členského státu Evropské unie, musí být také zapsána v Obchodním rejstříku. Z rozdílu mezi vedením daňové evidence a vedením účetnictvím plynou rozdílné povinnosti pro fyzickou osobu rezidenta a fyzickou osobu nerezidenta.

Daňový nerezident postupuje v souladu se zákony České republiky. V oblasti vedení účetnictví je to zejména zákon o účetnictví, vyhláška 500/2002 Sb., a České účetní standardy, kterých je v současné době 23.

Příprava vedení účetnictví v praxi znamená, že si fyzická osoba daňový nerezident nejdříve vypracuje soubor směrnic, kterými se bude řídit. Ve vnitřních směrnicích popíše postupy vedení účetnictví, které odpovídají její činnosti, například postup a způsob, který bude používat při pořizování účetních záznamů, používaný software, ve kterém bude tyto záznamy pořizovat, sestaví seznam používaných účetních knih a způsob číslování dokladů, způsob účtování o zásobách, způsob evidence a odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, stanovení cestovních náhrad, způsob účtování v cizích měnách a zaúčtování kurzových rozdílů, způsob provádění inventarizace, popíše uzávěrkové operace a další. Vnitřní účetní směrnice musí podnikatel daňový nerezident pravidelně aktualizovat.

Na začátku účetního období podnikatel povinně sestavuje účtový rozvrh. Tento účtový rozvrh může v průběhu účetního období rozšiřovat podle potřeby. Při sestavování i doplňování účtového rozvrhu musí vycházet ze směrné účtové osnovy. Dalším krokem je sestavení zahajovací rozvahy k prvnímu dni účetního období. Vedení účetnictví je zaznamenávání změn majetku účetní jednotky, ke kterým dochází v průběhu účetního období. Všechny účetní zápisy provádí podvojně do účetních knih. Účetnictví vede v českém jazyce a v české měně. Cizí měny přepočítává na české koruny stanoveným způsobem.

Fyzická osoba daňový nerezident vede účetnictví tak, aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz o jeho finanční situaci a ctílo další účetní zásady, jakými jsou předpoklad nepřetržitého trvání podniku, zásada přednosti obsahu před formou, zásada konzistence, zákaz kompenzace a informační povinnost ve vztahu k příloze účetní závěrky.

Fyzická osoba daňový nerezident je povinen podávat daňové přiznání k dani z příjmů za každý kalendářní rok. Dalším rozdílem mezi rezidenty a nerezidenty je rozdíl v úpravách základu daně, ve slevách na dani a stanovení výsledné daňové povinnosti. Daňový rezident i daňový nerezident si mohou za splnění podmínek uvedených v zákoně o dani z příjmů odčítat ze základu daně dary. Pokud příjmy nerezidenta, dosažené na území České republiky činí 90 % všech jeho celosvětových příjmů a více, má možnost, stejně jako rezident, uplatňovat podle § 15 zákona o dani z příjmů nezdánitelné části základu daně také příspěvky na penzijní nebo soukromé životní pojištění, zaplacené úroky z úvěru ze stavebního spoření,

členské příspěvky zaplacené odborovým organizacím, výdaje za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání.

Z vypočtené daňové povinnosti má každá fyzická osoba možnost uplatnit slevy na dani. Daňový rezident i nerezident si mohou za splnění podmínek uvedených v zákoně o dani z příjmů uplatnit slevy za zaměstnávání zdravotně postižených zaměstnanců a slevu na poplatníka. Pokud příjmy nerezidenta dosažené na území České republiky dosahují 90 % všech jeho celosvětových příjmů a více, může si stejně jako rezident uplatnit také slevu na manželku, slevu na vlastní invaliditu a daňové zvýhodnění na dítě.

Nerezidenti, kteří dosáhnou na území České republiky méně než 90 % všech svých příjmů, si mohou uplatnit jako nezdanitelnou část základu daně pouze dary a jako slevu na dani pouze slevy za zaměstnávání zdravotně postižených zaměstnanců a slevu na poplatníka.

Pro rozhodnutí občana cizího státu, daňového nerezidenta podnikat na území České republiky, je po překonání jazykové bariéry nejdůležitějším předpokladem znalost daňových, účetních a mzdových zákonů naší země a z nich vyplývajících povinností. Jen tak může být ve svém konání úspěšný. Tato bakalářská práce může být podkladem pro jeho rozhodování, průvodcem při podnikání a návodem pro vedení účetnictví na území České republiky.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Odborné publikace:

- [1] BÁRTA, Jan a kol. [i]*Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*[/i]. 1. vyd. Plzeň: Wolters Kluwer ČR, 2011. 445 s. ISBN 978-80-7380-318-6.
- [2] HAKALOVÁ, Jana. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2010. 204 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
- [3] KOLEKTIV AUTORŮ. [i]*Abeceda účetnictví pro podnikatele 2010*[/i]. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 439 s. ISBN 978-80-7263-598-6.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. [i]*Účetnictví podnikatelů 2011*[/i]. 8. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 670 s. ISBN 978-80-7357-618-9.
- [5] KOVALÍKOVÁ, Hana. [i]*Vnitřní směrnice*[/i]. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 239 s. ISBN 978-80-7263-448-4.
- [6] MARKOVÁ, H. *Daňové zákony: úplná znění k 1. 1. 2012*. 20. vydání. Praha: GRADA Publishing, s.r.o., 2012. 264 s. ISBN: 978-80-247-4254-0
- [7] RYLOVÁ, Zuzana. [i]*Mezinárodní dvojí zdanění 2009*[/i]. 3. vyd. Olomouc: ANAG, [1] 2009. 422 s. ISBN 978-80-7263-511-5.
- [8] ŠUBRT, Bořivoj a kol. [i]*Abeceda mzdové účetní 2012*[/i]. 22. vyd. Olomouc: ANAG, 2012 572 s. ISBN 978-80-7263-716-4.
- [9] VYBÍHAL, Václav. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2010*. Praha: Grada Publishing, 2010. 216 s. ISBN 978-80-247-3426-2

Právní předpisy:

- [10] Zákon č. 455 ze dne 2. října 1991 Sb o živnostenském podnikání (živnostenský zákon). In: Sbírka zákonů České republiky. 1991, částka 87, s. 2122 - 2159. Dostupný také z <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1991/sb087-91.pdf>.
- [11] Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: Sbírka zákonů České republiky. 1991, částka 107, s. 2802 - 2810. Dostupné také z <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1991/sb107-91.pdf>.
- [12] Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů. In: Sbírka zákonů České republiky. 1992, částka 117, s. 3473 - 3491. Dostupné také z <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1992/sb117-92.pdf>
- [13] Zákon č. 589 ze dne 20. listopadu 1992, o pojistném na sociální zabezpečení. In: Sbírka zákonů České republiky. 1992, částka 118, s. 3521 - 3528. Dostupné také

- z <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1992/sb118-92.pdf>.
- [14] Zákon č. 592 ze dne 20. listopadu 1992 o pojistném na veřejné zdravotní pojištění. In: Sbírka zákonů České republiky. 1992, částka 119, s. 3558 - 3565. Dostupné také z <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1992/sb119-92.pdf>.
- [15] Zákon č. 16 ze dne 21. prosince 1992 o dani silniční. In: Sbírka zákonů České republiky. 1993, částka 6, s. 133 - 136. Dostupné také z <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1993/sb06-93.pdf>.
- [16] Sdělení Ministerstva zahraničních věcí ze dne 15. února 1994, Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Polské republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku. In: Sbírka zákonů České republiky. 1994, částka 10, s. 188 – 197. Dostupné také z <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1994/sb10-94.pdf>.
- [17] Zákon č. 155 ze dne 30. června 1995 o důchodovém pojištění. In: Sbírka zákonů České republiky. 1995, částka 41, s. 1986 - 2011. Dostupné také z <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1995/sb41-95.pdf>.
- [18] Zákon č. 48 ze dne 7. března 1997 o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů. In: Sbírka zákonů České republiky 1997 částka 16, s. 1185 - 1264. Dostupné také z <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1997/sb016-97.pdf>.
- [19] Vyhláška č. 500 ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: Sbírka zákonů České republiky 2002 částka 174, s. 9690 - 9721. Dostupné také z <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/2002/sb174-02.pdf>.
- [20] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů ze dne 31. prosince 2003, ISSN-0322-9653. In: Finanční zpravodaj číslo 11-12/1/2003. 2003, strana 294 – 348. Dostupné také http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FinancniZpravodaj11-12_1.pdf.
- [21] Zákon č. 235 ze dne 1. dubna 2004 o dani z přidané hodnoty. In: Sbírka zákonů České republiky. 2004 částka 78, s. 4946 – 5010. Dostupné také z <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/2004/sb078-04.pdf>.
- [22] Zákon č. 280 ze dne 22. července 2009 daňový řád. In: Sbírka zákonů České republiky. 2009 částka 87, s. 4038 – 4104. Dostupné také z <http://www.mvcr.cz/soubor/sb087-09-pdf.aspx>.

SEZNAM ZKRATEK

ČNB	–	Česká národní banka
ČÚS	–	Český účetní standard
DAL	–	Dal
DPFO	–	Daň z příjmů fyzických osob
DPH	–	Daň z přidané hodnoty
JRF	–	Jednotný registrační formulář
MD	–	Má dáti
OSSZ	–	Okresní správa sociálního zabezpečení
PÚR	–	Počáteční účet rozvahový

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11. 5. 2012



Kamila Bučková

PŘÍLOHY

Příloha č. 1. Účtový rozvrh pro rok 2011

Příloha č. 2. Formulář E101

Příloha č. 3. Karta dlouhodobého majetku

Příloha č. 4. Mzdový list

Příloha č. 5. Přiznání k DPFO